



**A relação entre a acreditação/certificação da qualidade e o
controlo interno nas organizações.**

**Estudo de caso em 30 unidades hospitalares públicas
portuguesas.**

Pedro José Ribeiro Osório

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Auditoria

Porto – 2014

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



**A relação entre a acreditação/certificação da qualidade e o
controlo interno nas organizações.**

**Estudo de caso em 30 unidades hospitalares públicas
portuguesas.**

Pedro José Ribeiro Osório

**Dissertação de Mestrado
apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para
a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação de:**

Doutora Alcina Dias

e coorientação de:

Doutora Ana Paula Lopes

Porto – 2014

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

Resumo:

A certificação da qualidade da prestação de cuidados de saúde é hoje percebida como uma necessidade intrínseca aos próprios serviços, pois estes existem para servir os cidadãos. É fundamental saber quais as formas de maximizar a qualidade e a performance com os recursos disponíveis. Nessa medida, somos levados a estudar a relação entre a acreditação e o controlo interno dos hospitais públicos portugueses, pelo que a questão inicial que orientou o nosso estudo foi, a relação entre a acreditação/certificação da qualidade e o controlo interno nas organizações.

O seu principal objetivo consistiu em avaliar a relação existente entre a acreditação/certificação da qualidade e o controlo interno dos hospitais públicos portugueses na área da contratação pública. Para responder a esta questão, foram analisados os Planos de Gestão de Risco e Infrações Conexas, de 30 unidades hospitalares públicas, identificando os eventos de risco elevado e respetivos controlos relacionando-os com o tipo de programa de acreditação/certificação da qualidade de cada hospital.

Os resultados obtidos confirmam que existe relação entre a existência de acreditação pelo Joint Commission International (JCI) e a utilização de instrumentos que permitem fazer projeções com base em histórico de aquisições e que a participação no International Quality Indicator Project (IQIP) e a existência de procedimento com a definição das condições da adoção do ajuste direto estão relacionados. Em sentido contrario os resultados confirmaram que a existência de certificações pelo International Organization for Standardization (ISO) e os conflitos de interesses não estão relacionados; a existência de certificações ISO é independente da segregação de funções; a existência de acreditação pelo Comparative Health Knowledge Systems (CHKS) e as Auditorias internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos não estão relacionados; e, a existência de acreditação pelo JCI e o Regulamento Interno de Compras, na elaboração de Manuais de Procedimentos também não estão relacionados.

As unidades de saúde públicas, nas suas áreas de contratação pública e de concessão de benefícios públicos estão expostas a elevados riscos de corrupção que importa prevenir através de planos adequados de prevenção.

Palavras-chave: Acreditação; Certificação da Qualidade; Controlo Interno; Gestão de Risco.

Abstract:

Quality certification for the health care services is presently perceived as an intrinsic need of the services once they exist to serve the citizens.

It is critical to identify the available resources mechanisms in order to maximize quality and performance. Under this scope of analysis we are led to study the relationship between accreditation and the internal control within Portuguese public hospitals. The initial research question that guided our study was to consider the relationship between accreditation/certification of quality and the internal control in organizations – being these, public hospitals in the area of public procurement.

To answer this question, the Risk Management and the Related Infractions Plans were considered, as to the 30 public hospitals studied, identifying high risk events and the respective controls connected to the type of accreditation/quality certification program of each hospital.

Findings confirm: there is a relationship between the existence of accreditation JCI and the use of instruments used to make projections based on historical acquisitions; the participation in the IQIP and the procedures setting out the conditions of adoption of direct adjustment, are related.

In opposite results showed: a not relation between the existence of ISO certification and the conflicts of interest; the existence of ISO certification is independent from the segregation of duties; the existence of the CHKS accreditation and periodic internal audits for the compliance with implemented procedures, are not related; at last the existence of JCI accreditation and the Internal Purchasing Rule as an usual Procedure Manual, are also, not related.

Public health units as to the areas of procurement and grant of public benefits are exposed to high risks of corruption that should be prevented through appropriate prevention plans.

Keywords: Accreditation, Quality Certification, Internal Control, Risk Management.

Lista de Abreviaturas

ACSA - Agencia de Calidad Sanitaria de Andalucía
ACSS – Administração Central dos Sistemas de Saúde
ALFHA – Agenda for Leadership in Programs for Health Accreditation
ANAES – Agence Nationale d'Accréditation et d'Évaluation en Santé
AP – Administração Pública
CAF – Common Assessment Framework
CBA – Consórcio Brasileiro de Acreditação
CCHSA – Canadian Council on Health Services Accreditation
CHKS – Comparative Health Knowledge Systems
CISA - Certified Information Systems Auditor
CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
COHSASA – Council for Health Services Accreditation of Southern África
COSO - Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission
CPC – Conselho de Prevenção da Corrupção
DEA – Data Envelopment Analysis
DGS – Direção Geral da Saúde
DMU – Decision Making Units
DQS – Departamento da Qualidade na Saúde
DR – Diário da República
ECIIA – European Confederation of Institutes of Internal Auditors
ENQS – Estratégia Nacional para a Qualidade na Saúde
EFQM – European Foundation for Quality Management
EPE - Empresas Públicas Empresariais
EUA – Estados Unidos da América
FEE - Fédération des Experts Comptables Européens
GQT – Gestão da Qualidade Total
IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC - International Federation of Accountants
IGAS – Inspeção Geral das Atividades em Saúde
IIA – Institute of Internal Auditors
INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions
IOM - Institute of Medicine
IQIP – International Quality Indicator Project
IQS – Instituto da Qualidade em Saúde
ISACA - Information Systems Audit and Control Association
ISO – International Organization for Standardization
ISQUA – International Society for Quality in Health Care
ITIL - Information Technology Infrastructure Library,
JCAHCO – Joint Commission on Accreditation of Healthcare Organizations
JCI – Joint Commission International
KFHQ – King's Fund Health Quality Service
MS – Ministério da Saúde
OMS – Organização Mundial de Saúde
OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PAIRM – Programma di Accreditamento Istituzionale Regione Marche
PATH – Performance Tool for the Assessment of Hospitals
PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board
PDCA – Plan, do, check, action
PME – Pequenas e Médias Empresas
PNAH – Programa Nacional de Acreditação de Hospitais
PNS – Plano Nacional de Saúde
POCAH – Plano Oficial de Contabilidade Analítica dos Hospitais
PRACE - Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado
PWC – PricewaterhouseCoopers
QICRAP – Quality Improvement Council Review/Accreditation Program
SEC - Securities and Exchange Commission
SEE – Sector Empresarial do Estado
SGQ – Sistema de Gestão de Qualidade
SINAS – Sistema Nacional de Avaliação em Saúde
SNCI - Sistema Nacional de Controlo Interno
SOX – Sarbanes-Oxley Act
SPA – Sector Público Administrativo
TQM – Total Quality Management
WHO – World Health Organization

Índice geral

Resumo	ii
Summary	iii
Lista de Abreviaturas	iv
Índice de tabelas	vii
Índice de gráficos	viii
Índice de figuras	ix
Introdução	1
Capítulo I – Revisão da Literatura	5
1.1. Conceito de qualidade	5
1.2. Qualidade em saúde	7
1.2.1. Evolução das abordagens de gestão da qualidade em saúde	10
1.3. Avaliação da Qualidade na Saúde	11
1.3.1. Origem da acreditação	11
1.3.2. Acreditação em Portugal	17
1.3.3. Outros projetos de avaliação da qualidade em saúde	18
1.4. Constrangimentos na implementação de certificações de qualidade	19
1.5. Vantagens das certificações da qualidade	19
1.6. Regulação da qualidade	20
1.7. Conceito de Controlo Interno	21
1.7.1. Objetivos do Sistema de Controlo Interno	26
1.7.2. Frameworks de Controlo Interno	27

1.7.2.1.	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)	27
1.7.2.2.	Systems Auditability and Control (SAC)	33
1.7.2.3.	Statements on Auditing Standards (SAS) n.os 55 e 78	34
1.7.2.4.	Criteria of Control Committee (CoCo)	34
1.7.2.5.	International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)	35
1.8.	Sarbanes-Oxley Act (SOX)	36
1.9.	Administração Pública – Controlo Financeiro	40
1.10.	Planos de Gestão de Riscos e Infracções Conexas	43
1.11.	Síntese da Revisão da Literatura e Questões de Investigação	44
Capítulo II – Metodologia de Investigação		51
2.1.	Estudo Empírico	51
2.1.1.	Formulação do problema e opção metodológica	51
2.1.2.	Hipóteses de trabalho	53
2.1.3.	Recolha de dados	57
2.1.4.	População e amostra	58
2.1.5.	Análise dos dados	58
Capítulo III – Análise de Resultados		63
3.1.	Estatística Inferencial	63
Capítulo IV – Conclusão		73
Referências Bibliográficas		79

Índice de tabelas

Tabela 1 - Contributos dos principais autores sobre o tema da qualidade	6
Tabela 2 - Certificação pelas ISO vs Acreditação	15
Tabela 3 – Modelo de Analise das Questões de Investigação e Hipóteses de Investigação	56
Tabela 4 – Listagem das Unidades de Saúde da Amostra em Estudo	59
Tabela 5 – Tabela de contingência referente às variáveis existência do JCI e Utilização de instrumentos que permitem fazer projeções com base em histórico de aquisições	64
Tabela 6 – Teste de Fisher para a Hipótese 1	64
Tabela 7 – Tabela de contingência referente às variáveis participação no projeto IQIP * Procedimento com a definição das condições da adoção do ajuste direto	65
Tabela 8 – Teste de Fisher para a Hipótese 2	66
Tabela 9 – Tabela de contingência referente às variáveis existência do ISO * Conflitos de Interesses	67
Tabela 10 – Teste de Fisher para a Hipótese 3	67
Tabela 11 – Tabela de contingência referente às variáveis existência do ISO * Segregação de funções	68
Tabela 12 – Teste de Fisher para a Hipótese 4	68
Tabela 13 – Tabela de contingência referente às variáveis existência de acreditação pelo CHKS * Auditorias internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos	69
Tabela 14 – Teste de Fisher para a Hipótese 5	70
Tabela 15 – Tabela de contingência referente às variáveis existência de acreditação pelo JCI * Para além da existência de Regulamento Interno de Compras, elaboração de Manuais de Procedimentos	71
Tabela 16 – Teste de Fisher para a Hipótese 6	71

Índice de gráficos

Gráfico 1 –Tipo de Certificação/Acreditação	60
Gráfico 2 - Controlos Internos – Área da Contratação Pública	60
Gráfico 3 - Distribuição do tipo de certificação/acreditação por zona geográfica	61
Gráfico 4 - Distribuição das medidas de controlo interno nas unidades de saúde por zona geográfica	62

Índice de figuras

Figura 1 - “COSO Framework – Internal Control – Integrated Framework - 1992”	28
Figura 2 - “COSO ERM Framework – 2004”	30
Figura 3 - “COSO – Internal Control – Integrated Framework - 2013”	33
Figura 4 — Modelo de Análise das Questões de Investigação e das Hipóteses de Investigação	57
Figura 5 – Modelo de Análise da relação entre as Questões de Investigação e as Hipóteses de Investigação	75

Introdução

A certificação da qualidade da prestação de serviços de saúde é hoje percebida como uma necessidade intrínseca aos próprios serviços, pois estes existem para servir os cidadãos. Na perspetiva destes, importa aferir se as certificações da qualidade têm um impacto positivo nos cuidados de saúde prestados e no controlo interno destes serviços.

O estudo desta problemática vai de encontro ao emanado no Despacho n.º 14223/2009 publicado dia 24 de Junho, no Diário da República (DR) n.º 120, Série II, que procede à aprovação da Estratégia Nacional para a Qualidade na Saúde.

Criado no âmbito da Direcção-Geral da Saúde (DGS), o Departamento da Qualidade na Saúde (DQS), sucedâneo do Instituto da Qualidade em Saúde (IQS) e da Agência da Qualidade na Saúde, tem a missão de promover e divulgar, nas instituições prestadoras de cuidados de saúde, uma cultura de melhoria contínua da qualidade. O DQS tem como objetivo garantir a qualidade das organizações prestadoras de cuidados de saúde e promover o seu empenho voluntário na melhoria contínua, consolidando a cultura da qualidade integral. A DGS é responsável pela promoção de formas de reconhecimento público da qualidade e melhorias conseguidas nas unidades prestadoras de cuidados de saúde acreditadas, concedendo deste modo aos cidadãos e aos profissionais de saúde maior confiança no acesso aos cuidados.

O estudo atual vai de encontro às prioridades estratégicas da presente Estratégia Nacional para a Qualidade na Saúde, nomeadamente, no que diz respeito à qualidade clínica e organizacional e da qualificação e acreditação nacional de unidades de saúde, neste caso os hospitais.

De acordo com Costa (2006) o estado da arte da avaliação do desempenho das organizações de saúde parece seguir a trilogia definida por Donabedian (1985) — Estrutura, Processo e Resultados. Existem diversas perspetivas para a avaliação do desempenho na óptica dos Resultados — efetividade, eficiência ou desempenho financeiro. No entanto, qualquer que seja a utilizada, o ajustamento pelo risco é necessário para se avaliar a atividade das organizações de saúde, como forma de medir as características dos doentes que podem influenciar os resultados de saúde.

De acordo com a ERS (2013), a avaliação da qualidade mediante análise de indicadores de resultados, a qualidade pode ser medida através da análise do produto final, que em saúde equivale às consequências da intervenção do prestador sobre o estado de saúde do utente. A avaliação da qualidade mediante a análise de indicadores de processo, deve encarar-se a qualidade como a adequação ao uso, a conformidade com as exigências. Esta vertente tem a ver, primordialmente, com o modo como os serviços são concretizados: considera-se que se os processos forem os corretos, um bom serviço final advirá naturalmente. A avaliação da qualidade mediante análise de indicadores de estrutura, pode ser medida através de uma série

de condições que propiciam o desempenho em conformidade com as exigências e o resultado adequado às expectativas. Existe bastante unanimidade sobre a necessidade de se adotar uma abordagem multidimensional.

No início do século XXI, o tema Controlo Interno nas organizações ganhou nova dimensão, como forma de resposta aos escândalos e falências de grandes empresas, principalmente as dos Estados Unidos da América. Lançaram o foco sobre estes temas, trazendo à ribalta assuntos como a corporate governance, o risk management e o internal control.

Uma Administração Pública moderna e eficiente baseia-se em mecanismos avaliativos, que possam levar a uma melhoria contínua dos serviços prestados à comunidade. O SCI é uma responsabilidade do órgão de gestão e traduz o seu empenho para assegurar o alinhamento dos processos organizacionais, das competências técnicas, das atitudes e das práticas dos indivíduos no interior da organização relativamente à missão e aos objetivos delineados.

A definição de controlo interno adotada pelo Tribunal de Contas, refere que é um “conjunto de processos e meios que permitem respeitar o orçamento e os regulamentos em vigor, salvaguardar os ativos, assegurar a validade e autenticidade dos registos contabilísticos e facilitar as decisões de gestão, através da colocação à disposição, no momento oportuno, da informação financeira” (Tribunal de Contas, 1992).

O International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) define controlo interno como um processo integral, implementado pela gestão e pessoal de uma entidade, desenhado para corresponder aos riscos e providenciar segurança razoável de que, no alcance da missão da organização, são atingidos os objetivos de:

- executar de forma metódica, ética (tratamento moral e imparcial), económica, eficiente e eficaz as suas operações;
- cumprir as obrigações de prestação de contas, sendo os organismos públicos e seus indivíduos responsáveis pelas suas decisões, atos e todos os aspetos do seu desempenho, desenvolvendo, mantendo e disponibilizando informação financeira e não financeira credível, de forma correta e oportuna;
- observância das leis e regulamentos;
- salvaguarda dos recursos contra a perda, má utilização e danos (INTOSAI, 2004a).

O Controlo Interno é entendido como um processo, e não como um fim em si mesmo. Será um conjunto de acções, criado e aplicado pelas organizações, no sentido de proporcionar um nível de confiança razoável, minimizando os riscos, mas na perfeita consciência de que será impossível a segurança absoluta, a eliminação total do risco.

Deve ter-se sempre presente que um sistema de controlo interno poderá facultar segurança razoável, mas não integral.

O Controlo Interno sob o ponto de vista dos diversos autores, é um processo onde tem de ser claro todos os métodos e medidas adotadas numa entidade, quer pela Administração, quer pelos seus profissionais, tendo como objetivo central a proteção da entidade, dos riscos que possam ocorrer, de forma a garantir a eficiência, eficácia das operações, a fiabilidade das informações (financeiras) e estando em conformidade com leis e regulamentos.

Existe uma convergência de conceitos que se deve, principalmente ao facto de a grande maioria dos autores e organismos partirem da definição adoptada pelo Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO).

O presente estudo foi concebido tendo como principal objetivo analisar a relação entre a certificação da qualidade/acreditação e o controlo interno dos hospitais públicos portugueses. Nessa medida, somos levados a estudar a conexão entre certificação da qualidade/acreditação e o controlo interno dos hospitais, pelo que a questão inicial que orientou o nosso estudo foi, **A relação entre a acreditação/certificação da qualidade e o controlo interno nas organizações.**

A estruturação deste trabalho é constituída por uma introdução e quatro capítulos. Após um enquadramento introdutório à problemática em estudo, no capítulo I, do ponto 1.1. ao 1.10., efetuamos uma revisão da literatura de suporte à questão de investigação, procurando identificar o estado da arte da avaliação da qualidade na saúde, a acreditação e do controlo interno. Procuramos, desde logo apresentar no ponto 1.1., o conceito de qualidade, no ponto 1.2., a qualidade em saúde e no ponto 1.3., a evolução das abordagens de gestão da qualidade em saúde. Depois, no ponto 1.4., são apresentados os constrangimentos na implementação de certificações de qualidade, no ponto 1.5. as vantagens das certificações da qualidade e no ponto 1.6. as determinantes da regulação da qualidade. Por último apresentamos no ponto 1.7., os conceitos de controlo interno, no ponto 1.8. a Sabarnes Oxley Act, no ponto 1.9. o controlo financeiro na Administração Pública e no ponto 1.10. os Planos de Gestão de Riscos e Infrações Conexas das entidades gestoras de dinheiros, valores ou património público.

No capítulo II é apresentada a metodologia de investigação utilizada no estudo. Para responder à nossa questão inicial, desenhamos um estudo empírico com o objetivo geral de avaliar o impacto da acreditação/certificação da qualidade nas práticas críticas de gestão de risco e controlo interno nas unidades hospitalares públicas portuguesas. No ponto 2.1.1., abordamos a formulação do problema e a opção metodológica, no ponto 2.1.2., apresentamos as hipóteses de trabalho, no ponto 2.1.3., a recolha de dados, no ponto 2.1.4, a população e amostra e por último, no ponto 2.1.5., a análise dos dados recolhidos.

No capítulo III são analisados os resultados obtidos do estudo e a sua discussão.

No capítulo IV apresentamos as conclusões do estudo e pistas para investigações futuras.

Capítulo I – Revisão da Literatura

1.1. Conceito de qualidade.

A palavra qualidade possui uma grande diversidade de interpretações e definições dada por vários autores e organizações. Cada um procura definir a qualidade de forma coesa, assimilável e, principalmente, aplicável a todos os setores e atividades empresariais. A qualidade de um produto ou serviço tem múltiplas faces e tem como orientação primária as necessidades dos clientes, pelo que se torna estratégico decidir quais as dimensões da qualidade prioritárias para uma organização.

Segundo Gomes (2004) a qualidade é considerada universalmente como algo que afeta a vida das organizações e a vida de cada um de nós de uma forma positiva. Referimo-nos a um produto como produto de qualidade se este cumpre a sua função da forma que desejamos. Um serviço tem qualidade se vai de encontro ou se supera as nossas expectativas. Estamos constantemente a ser exortados para procurar melhorar a qualidade do nosso trabalho – no entanto, nem sempre partimos de uma definição clara do que é a qualidade.

Apresentamos de seguida algumas definições formais de qualidade citadas por Garvin (2002):

“A totalidade dos requisitos e características de um produto ou serviço que estabelecem a sua capacidade de satisfazer determinadas necessidades”. (American Society for Quality – ASQ / The American National Standards Institute – ANSI, 1978)

“Totalidade de características de uma entidade que lhe confere a capacidade de satisfazer as necessidades implícitas e explícitas”. (NBR-ISO, 9000:2000)

“Qualidade é a ausência de deficiências”. (Joseph Moses Juran, 1992)

“Qualidade é a correção dos problemas e de suas causas ao longo de toda a série de fatores relacionados com marketing, projetos, engenharia, produção e manutenção, que exercem influência sobre a satisfação do usuário”. (Armand Vallin Feigenbaum, 1994)

“Qualidade é a conformidade do produto às suas especificações”. (Philip Bayard Crosby, 1986)

“Qualidade é tudo aquilo que melhora o produto do ponto de vista do cliente”. (William Edwards Deming, 1993)

“Qualidade é desenvolver, projetar, produzir e comercializar um produto que é mais económico, mais útil e sempre satisfatório para o consumidor”. (Kaoru Ishikawa, 1993)

“Um produto ou serviço de qualidade é aquele que atende perfeitamente, de forma confiável, de forma acessível, de forma segura e no tempo certo às necessidades do cliente”. (Vicente Falconi, 1992)

Tabela 1 - Contributos dos principais autores sobre o tema da qualidade

Autor	Principal Contributo
Armand Feigenbaum	Qualidade como cultura e custo de qualidade - criou a expressão “total quality control”: evitar correções posteriores, participação de todos e orientação para o cliente.
Genichi Taguchi	Engenharia da Qualidade – métodos para o desenvolvimento dos processos com o máximo de eficiência; minimizar a não qualidade.
Joseph Juran	Trilogia da Juran – Planeamento, Controlo e Melhoria da Qualidade. Defende a flexibilidade da Total Quality Managent (TQM), dá ênfase aos custos da má qualidade e ao papel da gestão de topo. Qualidade como aptidão para o uso. Importância do papel dos profissionais da Qualidade. Define “espiral da Qualidade”: ação contínua, centrada na satisfação das necessidades dos clientes e melhoria dos processos e produtos
Kaoru Ishikawa	7 Ferramentas da Qualidade – métodos simples utilizáveis por todos para resolver problemas. Círculos da Qualidade grupos estáveis de voluntários de diferentes departamentos que reúnem periodicamente para exporem problemas e encontrarem formas de os resolver e melhorar. Aumentam o envolvimento das pessoas e a eficácia da comunicação ascendente e descendente.
Masaaki Imai	Kaizen – termo japonês para a melhoria continua que utiliza as melhores ferramentas e técnicas da Qualidade. Orientada para as pessoas, assente na informação aberta e partilhada. Incremento de pequenas melhorias graduais com a contribuição criativa de todos.
Shigeo Shingo	Zero Defeitos – identificar e antecipar os erros através da monitorização das potências fontes de erro. Desenvolveu o teste de “poka-Yoke”para evitar erros.
Philip B. Crosby	14 Pontos simples para a gestão – A TQM como ação que facilita a compreensão dos gestores. Conformidade com os requisitos, fazer bem á primeira.
Taiichi Ohno	Just-in-time – consiste em evitar os custos dos desperdícios e armazenamento, evitando stoks e idealmente produzir diretamente para o cliente com a Qualidade exigida.
W. Eduard Deming	14 Passos para a gestão – guiar a direção da organização; divulgou o ciclo PDCA (plan, do, check, action); qualidade como responsabilidade de todos; mede a Qualidade de forma estatística confrontando a performance com as especificações
Walter Shewhart	Ciclo de Shewhart – PDCA; Processo metodológico básico para assegurar as atividades de melhoria contínua de todo o processo e sua manutenção através de controlo estatístico.

Tabela 1 - Fonte: Adaptação de Carapeto e Fonseca (2006: 39-40)

Este tema é amplamente abordado na literatura por vários autores, não sendo nenhuma novidade as várias etapas pelas quais evoluiu o conceito de qualidade, que culminou no que

hoje se designa por Gestão da Qualidade Total (GQT), ou *Total Quality Management* (TQM), que se traduz na emergência de um modelo de gestão da qualidade *bottom-up* em que as decisões são partilhadas por todos os envolvidos no processo de produção, da melhoria contínua do mesmo e da qualidade, em alternativa ao modelo tradicional Taylorista de gestão *top-down* demasiado hierarquizado e centralizada na gestão de topo (Gariso, 2007; Carapeto e Fonseca, 2006; Loffler, 2001; Rocha, 2006).

Na década de 90, do século passado, surge um conceito novo ligado à qualidade, designado por Reengenharia e que Hammer e Champy (Rocha, 2006) definem como o repensar e reestruturar radicalmente os processos empresariais, no sentido de se alcançarem melhorias drásticas em indicadores críticos como sejam os custos, a qualidade, o atendimento e a velocidade de produção.

Foster e Jonker (2003) destacam um conjunto de conceitos ligados à qualidade, que incluem para além do controlo, garantia e avaliação da qualidade, critérios como: planeamento de Hoshim - o envolvimento de todos os membros da organização, com especial empenho da gestão de topo em assegurar o envolvimento dos *stakeholders*, integrando a relação com os mesmos nas tomadas de decisão; a *Accountability* como critério de sucesso, a ênfase na qualidade global como prioridade; a redução dos custos, a melhoria da produtividade e da imagem da organização como consequência da qualidade; a estrutura organizacional, o fluxo de informação e decisão têm uma abordagem horizontal das equipas constituídas por funcionários e os *stakeholders* mais importantes.

1.2. Qualidade em saúde.

“Um bom serviço de saúde significa coisas diferentes para pessoas com valores diferentes”, (WHO 2003: 54). Neste sentido McGlynn (1997) refere que, a qualidade *“está nos olhos de quem a vê”* o que implica equilibrar os pontos de vista das organizações concorrentes e as necessidades dos utentes, dos profissionais de saúde e dos diferentes *stakeholders*.

No trabalho que Legidio-Quigley *et al* (2008) elaboraram para o *European Observatory on Health Systems and Policies*, sobre a garantia da qualidade em cuidados de saúde na União Europeia, as definições de Donabedian (1980), do *Institute of Medicine* IOM dos EUA (1990), do departamento da saúde do Reino Unido (1997), do Conselho da Europa (1998) e da WHO (2000), são apontadas como as mais identificadas na literatura, em particular a de Donabedian (1980) e a do IOM dos EUA (1990).

Em 1980, Donabedian (Legidio-Quigley *et al* 2008) define qualidade em saúde como sendo *“o tipo de prestação de cuidados em que se espera a maximização do bem-estar do doente,*

depois de o mesmo ter em consideração o balanço entre os ganhos e as perdas esperados nas várias fases do processo de prestação de cuidados de saúde”.

Em 1984, a *American Medical Association* define a qualidade dos cuidados como *“cuidados que consistentemente contribuem para a melhoria e manutenção da qualidade e/ou duração de vida”* (Blumenthal, 1996; Pilgrimienè e Bučiūnienè, 2008) e identifica atributos específicos dos cuidados que devem ser observados ao determinar a sua qualidade, como sejam a promoção da saúde e prevenção da doença.

Em 1990, o *Institute of Medicine (IOM)* dos EUA, definiu a qualidade em saúde como *“o grau em que os serviços de saúde para indivíduos e populações, aumenta a probabilidade dos resultados de saúde desejados e estes são consistentes com o conhecimento profissional atual”* (Legidio-Quigley et al 2008). Esta definição segundo Pilgrimienè e Bučiūnienè (2008) é uma das mais habitualmente aceites.

A *Joint Commission on Accreditation of healthcare Organizations (JCAHCO)* em 1993, define o conceito de qualidade como *“o modo como os serviços de saúde, com o atual nível de conhecimentos, aumentam a possibilidade de obter os resultados desejados e reduzem a possibilidade de obtenção de resultados indesejados”* (Sousa, 2006). Similarmente o mesmo conceito é definido em 1998, pelo Conselho da Europa, como *“o grau em que o tratamento dispensado aumenta a probabilidade de o paciente conseguir os resultados desejados e diminui a probabilidade de resultados indesejados, tendo em conta os conhecimentos atuais.”*, (Legidio-Quigley et al 2008).

O *Departement of Health* do Reino Unido, em 1997, define o conceito de qualidade em saúde como *“Fazer o que é correto (o quê?); à pessoa correta (a quem?); no momento correto (quando?) e bem à primeira”* (Legidio-Quigley et al 2008).

A *World Health Organization (WHO)*, no ano 2000, definiu a qualidade em cuidados de saúde como *“o nível de concretização das metas intrínsecas de um sistema de saúde relativamente à melhoria da saúde e a capacidade de resposta às legítimas expectativas das populações”*, (Legidio-Quigley et al 2008).

Segundo Lee e Yom (2006) a qualidade na saúde é muito superficial e subjectiva. Para estes autores, a qualidade é um constructo elusivo e abstrato e que é difícil de definir.

Tendo por base a perspectiva do utente, Pereira (2003) afirma que “ a qualidade deve ser entendida como uma prestação de cuidados de saúde eficiente e eficaz, humanizada e realizada em tempo útil pelo Serviço Nacional de Saúde”.

Segundo Pisco (2001), a qualidade em saúde tem algumas características que a diferenciam de outros sectores, tais como “satisfazer e diminuir as necessidades, e não de responder à

procura oferecendo mais; é pró-ativa para prevenir e dar resposta, e não para a procura de novas oportunidades de mercado; tem de reunir integralmente, como atributos, a efectividade, eficiência, a aceitabilidade e a equidade, e não a exigência única da aceitabilidade.”

Para Donabedian (1980) qualquer que seja a definição de qualidade, os seus termos deveriam incluir um juízo sobre os benefícios e os riscos do processo de prestação de cuidados.

De acordo com a Organização Mundial da Saúde (OMS) (OMS, 1993 citado por D’Innocenzo, Adami, Cunha, 2006), a qualidade dos cuidados de saúde envolve um conjunto de elementos que incluem: um alto grau de competência profissional, a eficiência na utilização dos recursos, um mínimo de riscos e um alto grau de satisfação dos utentes e um efeito favorável na saúde.

Segundo Gomes (2011), no sector da saúde, a qualidade está relacionada com o impacto nas condições de vida do doente. Segundo alguns autores (Kluk, 2005; Thielscher, 2010), a qualidade na saúde pode ser definida como o grau em que os cuidados médicos aumentam a probabilidade de alcançar os resultados desejados nos pacientes através dos conhecimentos existentes na altura do tratamento. A importância do conhecimento é reforçada por Payne (1987) que afirma que a qualidade hospitalar resulta do nível de perfeição atingido pelos profissionais no diagnóstico e terapêutica das doenças.

De acordo com a trilogia definida por Donabedian (1985) — Estrutura, Processo e Resultados, citado por Costa (2006), em que estrutura pode ser definida pelas características da oferta (organizações de saúde); processo por aquilo que é feito ao doente e resultados pela forma como o doente responde aos cuidados que lhe são prestados (QMAS, 1997), embora esta trilogia tivesse originalmente sido concebida para aplicação na garantia da qualidade dos cuidados prestados, parece igualmente legítimo afirmar que esta perspectiva é aplicável a outras realidades da actividade hospitalar, designadamente da eficiência.

A propósito desta trilogia, Donabedian (2003) chama à atenção para dois aspetos. Primeiro, que os seus elementos não são atributos da qualidade, mas somente tipos de informação que podemos obter com base no que podemos inferir independentemente de a qualidade ser boa ou má. Segundo, que as inferências sobre a qualidade não são possíveis sem que haja uma relação pré-determinada de causa efeito entre estes três elementos que não têm fronteiras definidas entre si, o que significa que os resultados são consequência dos processos, que por sua vez são consequência da estrutura. Não representam, desta forma, alternativas que conduzem a resultados equivalentes.

Sousa, Pinto, Costa e Uva (2008) referem que a avaliação da qualidade dos cuidados prestados e do exercício dos serviços de saúde, visando a melhoria contínua e o aumento da efetividade dos mesmos, aliada a um melhor desempenho pessoal e organizacional, constitui uma finalidade dos sistemas de saúde modernos. Este desiderato pode ser alcançado com a

monitorização sistemática das atividades desenvolvidas pelas instituições de saúde, através de sistemas de informação internos, ou da participação em registo, nacionais ou internacionais, de saúde. A análise de resultados (*outcomes*) em saúde emerge como uma das principais estratégias de avaliação e melhoria da qualidade dos cuidados prestados. A incorporação da metodologia de ajustamento de risco na avaliação da qualidade em saúde, para além de legitimar a comparação de resultados entre diferentes serviços e instituições de saúde, possibilita a detecção de eventuais processos de selecção adversa, permite aos doentes fazerem escolhas informadas, entroncando numa lógica orientada para o cidadão/utente/doente, faculta a oportunidade de se definirem valores de capitação ajustados ao risco (planos de saúde ou prémios de seguro) e possibilita o estabelecimento de *Benchmarking* rigorosos e credíveis que servirão de referencial a uma prática clínica de excelência e à obtenção do máximo de ganhos em saúde.

1.2.1. Evolução das abordagens de gestão da qualidade em saúde.

Segundo a WHO (2003), com o intuito de controlar os processos dentro de limites aceitáveis (caso dos procedimentos laboratoriais), os modelos de gestão da qualidade que foram desenvolvidos no setor da saúde, surgiram com a fase do controlo de qualidade em que a preocupação se centrava na conformidade com normas predefinidas.

A fase que se seguiu foi a da avaliação da qualidade (Quality Assessment) em que o desempenho é comparado com as expectativas, padrões ou metas, identificando dessa forma oportunidades de melhoria, sem impingir soluções ou tomar ações corretivas.

No século passado, durante a década de 80, a garantia da qualidade (Quality Assurance) tornou-se a designação mais comum nos países ocidentais e possuiu uma grande importância. Surge então o conceito de TQM no setor da saúde integrado no processo de gestão. Baseado na participação de todos os membros de uma organização, o processo da qualidade passa a visar o sucesso a longo prazo. Estando presente um esforço concertado de liderança e equipa, este sucesso será obtido através da satisfação dos clientes, de benefícios para todos os membros da organização e para a própria sociedade (WHO 2003).

Segundo Sampaio (2011) o conceito de melhoria contínua ganhou ênfase com a crescente evidência de que a qualidade não podia ser vista como um dado adquirido (*status quo*), mas sim como um empenho ativo para identificar os pontos fracos da organização como oportunidades de melhoria. A partir da década de 1990, a denominação de qualidade dos cuidados foi vista como um processo dinâmico que identifica e utiliza os melhores resultados, abrangendo conceitos gerais de controlo, avaliação, melhoria e garantia da qualidade, constituindo assim a base atual em qualidade de Sistemas de Saúde. Outra das designações

que surge no contexto da qualidade em saúde com a abordagem profissional à auditoria clínica é a Governação Clínica.

1.3. Avaliação da Qualidade na Saúde.

Segundo Sousa, Pinto, Costa e Uva (2008) a panóplia de modelos de avaliação da qualidade “*têm como denominador comum a introdução de melhorias orientadas numa lógica de accountability, efetividade clínica, análise de resultados e segurança dos pacientes*”.

1.3.1. Origem da acreditação.

A acreditação hospitalar teve a sua origem nos EUA, em 1917, como iniciativa do *American College of Surgeons*. Circunstâncias relacionadas com avanços na área cirúrgica provocaram a criação, em 1919, de regras mínimas para os cuidados prestados a utentes submetidos a intervenções cirúrgicas. O processo difundiu-se pelos hospitais americanos, levando à criação, em 1951, da *Joint Commission on Accreditation of Healthcare Organizations* (JCAHO). Desenvolvendo novas metodologias, a organização expandiu-se e fundou a *Joint Commission International* (JCI), que presta serviços de consultoria a programas de acreditação em todo o mundo (Legidio-Quigley *et al*, 2008; Shaw, 2000; WHO, 2003).

Uma das principais organizações que desenvolve a acreditação dos hospitais portugueses é o King's Fund. Trata-se de uma organização inglesa sem fins lucrativos que promove a implementação e desenvolvimento da melhoria das condições de saúde da população do Reino Unido. Surgiu em Janeiro de 1988 designado por *King's Fund Organisational Audit*, alterou o seu nome, em 1998, para *Health Quality Service*, e, em 2000 tornou-se uma fundação independente com a missão de apoiar prestadores de cuidados a melhorar a qualidade dos seus serviços baseada numa avaliação independente e acreditação. Em 2005, foi integrada na *Caspe Healthcare Knowledge Systems Ltd* (CHKS, Ltd.), pela *Health Accreditation and Quality Unit* (HAKU) (UK. CHKS, 2009).

São vários os programas de acreditação desenvolvidos internacionalmente: o *Canadian Council on Health Services Accreditation* (CCHSA) no Canadá; o *King's Fund Health Quality Services* (KFHQS) no Reino Unido; a *Agence Nationale d'Accréditation et d'Évaluation en Santé* (ANAES) em França; o *Programma di Accreditamento Istituzionale Regione Marche* (PAIRM) em Itália; o programa da *Agencia de Calidad Sanitaria de Andalucía* (ACSA) em Espanha; *Council for Health Services Accreditation of Southern África* (COHSASA) na África do Sul; o Consórcio Brasileiro de Acreditação (CBA) no Brasil; o *Quality Improvement Council Review/Accreditation Program* (QICRAP) na Austrália e muitos outros. A maioria destes

programas tem uma participação voluntária dos países que os desenvolvem, excetuando-se a França, Inglaterra e a Itália, em que o seu caráter é obrigatório (Legidio-Quigley *et al*, 2008; Montagu, 2003; WHO, 2003).

Shaw (2004), Lopes (2007) e WHO (2003), referem que desta diversidade de programas de acreditação, surge na União Europeia, a necessidade de convergência e coerência destes programas em função de um conjunto de fatores decorrentes da mobilidade de doentes; da formação dos profissionais; liberalização de serviços e a proteção e segurança dos doentes no espaço comunitário. Neste sentido, têm ocorrido conferências anuais que levaram ao desenvolvimento da *Agenda for Leadership in Programs for Health Accreditation* (ALFHA). Este programa tem publicado princípios e normas comuns de avaliação e de acreditação de acreditadores (WHO, 2003).

No final da década de 60, do século XX, nos EUA, surgiu a primeira certificação de qualidade no sector hospitalar, altura em que já existiam alguns processos do género em vários outros sectores (D'innocenzo, 2006).

No que respeita à avaliação e/ou gestão da qualidade em serviços de saúde, os modelos mais frequentemente relatados na literatura são os seguintes: "Revisão externa por pares" (*Peer review*), Modelos de Excelência (*Malcolm Baldrige*, EFQM), Certificação pelas ISO 9000, e os variados programas de acreditação internacionais (Legidio-Quigley *et al*, 2008; Shaw, 2000; WHO, 2003).

As Revisões por pares são efetuadas por profissionais das áreas clínicas, habitualmente, unidisciplinares, focalizando-se na melhoria das práticas clínicas, desenvolvimento profissional e melhoria da qualidade dos serviços. Teve a sua origem na Holanda e é descrita como uma avaliação com base em padrões derivados implicitamente de orientações práticas. (Legidio-Quigley *et al*, 2008; Shaw, 2000). Este tipo de avaliação era a única conhecida nas organizações burocráticas profissionais.

Modelos de Excelência: as organizações, para que possam ser avaliadas ou comparadas, relativamente ao seu desempenho na aplicação de técnicas de qualidade procuram encontrar um modelo ou padrão de avaliação. Estes modelos de autoavaliação, baseiam-se em rígidos critérios de qualidade, em que as organizações competem com o objetivo da melhoria e que estão normalmente associados à atribuição de prémios de desempenho. Mesmo tendo origens diferentes, apresentam critérios comuns, nomeadamente a liderança, a gestão de recursos humanos, a orientação para os processos da organização, a melhoria contínua, os resultados e a satisfação do cliente, o impacto ambiental e a responsabilidade social, trabalhando como *Benchmarks* de casos de sucesso da TQM. São destacados na literatura os seguintes modelos:

O *Deming Prize* - recompensa pessoas e empresas que se distinguiram na área da qualidade total, tendo sido criado no Japão em 1951, em honra da Edward Deming;;

O *Malcolm Baldrige National Quality Award* - criado nos Estados Unidos da América (EUA), em 1987, com o intuito de desenvolver a qualidade nas empresas vindo posteriormente a abranger organizações de saúde e educação;

O *European Excellence Model* - criado pela *European Foundation for Quality Management* (EFQM), em 1991, considera critérios relativos aos meios com que as organizações realizam as suas atividades chave e, critérios relativos à forma como os resultados são alcançados;

A *Common Assessment Framework* (CAF) - criado pela União Europeia, em 2000, derivado do EFQM mas simplificado e adaptado à Administração Pública (AP).

Os modelos EFQM e CAF destacam-se pela implementação como instrumento de autoavaliação, em estabelecimentos de ensino, institutos e organizações públicas (Carapeto e Fonseca, 2006; Coelho, Sarrico e Rosa, 2008; Legidio-Quigley *et al*, 2008; Rocha 2006; WHO, 2003; Rosa e Amaral, 2007).

A Certificação de produtos, serviços ou organizações é um processo através do qual se avaliam e reconhecem formalmente a conformidade com requisitos e critérios predeterminados pelas normas de certificação, por auditores acreditados, sendo as mais conhecidas as ISO (Carapeto e Fonseca, 2006; Legidio-Quigley *et al*, 2008; Shaw, 2004; WHO, 2003). Não se trata de um sistema de gestão da qualidade, mas sim de garantia da qualidade (Domingues, 2003).

Para o Tribunal de Contas (TC) (2012) “A Certificação é o reconhecimento internacional reservado às instituições, ou partes da mesma, que demonstram a sua conformidade com todos os critérios classificados com “ISO”, no Manual Internacional de Acreditação de Hospitais. A ISO 9001 é um Sistema de Gestão de Qualidade (SGQ) *standard* que exige que determinada organização satisfaça as suas próprias exigências e as dos seus clientes e reguladores. Baseia-se numa metodologia *plan-do-check-act* (planejar-fazer-verificar-agir), que ajuda as organizações a criar, implementar, monitorizar e medir os seus próprios processos de forma a obterem resultados que se enquadram no âmbito das exigências da organização e melhorem continuamente a performance, adotando a respetiva ação mais adequada”.

De acordo com o estudo de Dougherty R. e Dalarymple A. (2004), foi focada a necessidade de desenvolvimento de um standard ISO para apoiar as organizações na gestão dos conflitos de interesses. A ISO/IEC 17021 considera como um dos mais significativos aspectos relacionados com os conflitos de interesses a gestão da imparcialidade.

Segundo Dey M. (2007), a implementação de um standard ISO nas organizações, em conformidade com as normas e regulamentos legais, deve considerar como um dos aspectos relacionados com a gestão da comunicação e operacional a segregação de funções. Esta consiste na separação de funções potencialmente conflituantes, nomeadamente de autorização, aprovação, execução, controlo e contabilização das operações. A ISO27001 contempla os procedimentos de auditoria para a Segregação de Funções.

A acreditação de uma organização de saúde é definida na literatura, como um processo desenvolvido por esta, com o objetivo de assegurar que a mesma respeita um determinado conjunto de normas e critérios, referentes nomeadamente a aspetos como a gestão, segurança, qualidade dos cuidados e o tratamento dos doentes, sob a orientação de profissionais externos ou de uma entidade acreditadora. Este processo está focado nas suas funções e práticas como um todo (Legidio-Quigley *et al*, 2008; Montagu, 2003; Shaw, 2000; Shaw, 2004; WHO, 2003). Ele inclui a autoavaliação, uma pesquisa de campo, auditorias intermédias, auditoria final e o respetivo relatório, o que permite uma avaliação global da organização (Pomey, Pierre, François e Bertrand 2004).

Segundo o TC (2012) “A Acreditação é o reconhecimento internacional reservado às instituições de saúde que demonstram o seu compromisso com a prestação de serviços de qualidade a utentes, profissionais e organizações externas, através de evidenciação do cumprimento dos critérios de ponderação “A”, previstos no Manual Internacional de Acreditação de Hospitais. O Comparative Health Knowledge Systems (CHKS) é um modelo de gestão de qualidade que permite abranger a organização. Este modelo tem como principais objetivos: i) facilitar uma cultura de melhoria da qualidade; ii) promover o trabalho em equipa; iii) normalizar os procedimentos e iv) incentivar atitudes de planeamento e responsabilização. O programa de Acreditação do CHKS é baseado no facto de que uma boa qualidade no cuidado do paciente depende da monitorização regular e forte dos sistemas e processos de uma organização.”

Segundo Schyve, P. (2000), a acreditação pela JCI ajuda as organizações na criação de valor e utiliza indicadores de performance no processo de acreditação. Existe uma pressão para as organizações serem eficientes e isto requer a criação de processos de avaliação que promovam a inovação e a melhoria contínua da qualidade e eficiência.

De acordo com Donahue, K. e Vanostenberg, P (2000), o programa de acreditação da JCI leva em consideração as realidades sociais, políticas e económicas dos países. A JCI oferece às organizações um framework para o sistema de gestão e operacional (liderança, informação de gestão, gestão de instalações, etc.), focando os seus standards na capacidade interna das organizações para criar e sustentar sistemas e processos.

Tabela 2 - Certificação pelas ISO vs Acreditação

Certificação ISSO	Acreditação
Norma de requisitos baseados nos princípios de gestão da qualidade	Norma de padrões de gestão da qualidade
Obriga à conceção do sistema de gestão da qualidade	Aplicação direta dos padrões do sistema de gestão da qualidade
Normas aplicáveis a todos os setores de atividade	Normas de aplicação específica para hospitais
Possibilidade de utilizar as práticas mais adequadas à organização desde que cumpram os pontos da norma	Obrigatoriedade na adoção dos padrões previstos na norma
Não incorporam conceitos de melhoria contínua	Incorporam conceitos de melhoria contínua e avaliação de resultados em pacientes
Certificação concedida por várias entidades acreditadas para o efeito	Acreditação concedida por Entidades acreditadoras supra institucionalmente reconhecidas

Tabela 2 - Fonte: adaptação de Silva (2004: 33)

Brown (2009) expõe no seu estudo que a gestão da qualidade procura concentrar-se na redução de variações no processo de produção, na melhoria da qualidade dos produtos e na otimização dos custos de produção.

Segundo Cordeiro (2004), nos dias de hoje, os SGQ são instrumentos cada vez mais populares devido à existência de processos de acreditação. A acreditação concretiza-se numa certificação emitida por um organismo competente sobre a adequabilidade das práticas de gestão da qualidade da organização com determinadas regras. Assim, a certificação constitui um instrumento que reforça a credibilidade das estratégias deliberadas pela organização, tornando-se num fator relevante de competitividade.

Segundo Boto, Costa, Lopes (2008), nos últimos anos, em Portugal, como noutros países, assistiu-se a um aumento do interesse por parte dos prestadores de serviços de saúde em:

- serem acreditados por organizações independentes de renome (das quais as mais conhecidas são o King's Fund e a JCAHO, e/ou simultaneamente).
- cooperar em projetos de recolha voluntária e partilha de informação diversa para efeitos de benchmarking, nomeadamente, no âmbito de um projeto designado IQIP, International Quality Indicator Project. Este projeto permite às organizações

participantes comparar-se com as suas semelhantes, serem prevenidas para potenciais problemas de desempenho ou de qualidade, no sentido de levar à revisão e à melhoria das práticas, para tendencialmente melhorar os seus resultados.

De acordo com Gomes (2011), existem imensas certificações de qualidade internacionais que contêm parâmetros e exigências específicas. Em Portugal, as certificações mais utilizadas no sector hospitalar são a ISO 9001 e JCAHO. A *International Organization for Standardization* é a maior organização de desenvolvimento e publicação de normas a nível mundial, e é onde as normas de qualidade ISO são publicadas. Conforme o país onde se encontra a organização que pretende ser certificada, as certificações *Joint Commission*, possuem normas com muita flexibilidade de avaliação e implementação. Desta forma, este modelo leva em consideração as diferenças e especificidades sociais, económicas, culturais e políticas dos diversos países (Joint Commission, 2010).

Segundo Staines (2000), apesar da constante inovação no sector da saúde, decorrente do aumento do número de hospitais privados, desenvolvimento dos mercados dos seguros de saúde, aumento das exigências legais e consequente aumento da concorrência e expectativas dos utentes, as certificações de qualidade como as ISO, continuam estranhamente a ser raras neste sector.

Boto, Costa e Lopes (2008), acreditam que os processos de acreditação podem trazer benefícios às organizações que a eles se submetem devido ao facto de:

- muitos dos profissionais que trabalham nos hospitais não terem, na sua formação de base, discussões específicas das questões relacionadas com a qualidade dos cuidados prestados
- levar as organizações e os seus profissionais a observar a estrutura e os processos utilizados na organização, como forma de tentar obter os melhores resultados possíveis, e este processo pode dessa forma traduzir-se na implementação de melhorias, em termos físicos ou organizacionais.

Pomey *et al* (2004) referem no seu estudo, que na Austrália, a avaliação do impacto da acreditação revelou enormes benefícios nas áreas organizacionais, de segurança e definição da missão hospitalar, com maior contribuição dos profissionais de enfermagem do que os clínicos, para esses benefícios. No Canadá, os resultados do processo de acreditação, iniciado em 1995, efetuaram a clivagem entre a garantia da qualidade e a melhoria contínua da qualidade, melhorando os processos de comunicação, e as práticas clínicas. Os autores consideram que estes estudos avaliam a acreditação como um processo de melhoria contínua ou de gestão da qualidade total, referindo tal como a WHO (2003) que se trata de uma abordagem indispensável, apesar de existir alguma divergência quanto aos seus resultados,

que leva a benefícios, pois abrange todos os intervenientes e todas as áreas das organizações de saúde.

1.3.2. Acreditação em Portugal.

Em 1999, foi criado pela Portaria nº 288/99 o IQS, com competência para a definição e o desenvolvimento de normas, estratégias e procedimentos com vista à melhoria contínua da qualidade na prestação dos cuidados de saúde (França, 2002). Neste mesmo ano, o MS e o IQS assinaram um protocolo de colaboração com KFHQS com o objetivo do desenvolvimento de uma parceria para colaborar no desenvolvimento do Sistema Português da Qualidade na Saúde. Deste protocolo resultou o Programa Nacional de Acreditação de Hospitais (PNAH), que previa a acreditação dos Hospitais do SNS pelo modelo KFHQS (França, 2002; IQS, 2009).

No ano de 2005, ocorre a implementação do Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado (PRACE) e a extinção do IQS, sendo repartidas as suas competências entre a Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS) e a DGS. Posteriormente, procedeu-se à transferência das competências em matéria de qualidade organizacional, anteriormente atribuídas à ACSS, para a DGS, uma vez que se concluiu que a separação das competências na área da qualidade entre a DGS e a ACSS, fruto da extinção do IQS, não tinha sido a melhor opção (Decreto-Lei nº 234/2008, de 2 de dezembro).

A partir de janeiro de 2009, cabe à DGS, prosseguir e desenvolver a cultura de melhoria contínua da qualidade, da segurança do doente e a disseminação de boas práticas clínicas e organizacionais, assumindo as competências nas áreas do planeamento e programação da política para a qualidade no SNS. Para esse efeito, foi criado o DQS, sucedâneo do IQS, através da Portaria nº 155/2009 de 15 de Fevereiro. De seguida, foi aprovada a Estratégia Nacional para a Qualidade na Saúde através do Despacho nº 14223/2009, de 24 de junho, que define as prioridades para a concretização da política para a qualidade na saúde, designadamente, adotar um modelo nacional e independente de acreditação e implementá-lo oficialmente através de um Plano Nacional de Saúde (PNS) (Despacho nº 14223/2009, de 24 de junho).

Desta forma, o DQS passa a abranger o programa de acreditação de hospitais e de centros de saúde, bem como as ações que visam garantir mais segurança aos doentes (*patient safety*), promoção da qualidade clínica, boas práticas, incluindo iniciativas de prevenção e controlo de doenças (DQS, 2011).

Por força da necessidade de adoção de um modelo de acreditação, foram definidos pela DGS os seguintes critérios:

- Alinhamento com as grandes linhas da estratégia nacional para a qualidade na saúde;
- Transversalidade e facilidade de adaptação aos vários tipos de unidades que constituem o sistema de saúde português, avaliação por profissionais da saúde nacionais e possibilidade de alargamento a outras áreas de acreditação em saúde;
- Sustentabilidade económica, de forma a permitir a adoção generalizada do modelo de acreditação escolhido.

Não obstante os méritos reconhecidos aos vários modelos de acreditação anteriormente implementados em Portugal, a escolha recaiu sobre o Modelo *Agencia de Calidad Sanitaria de Andalucía* (ACSA), por se considerar ser o que melhor se adapta aos critérios acima enunciados, por ser um modelo consolidado e reconhecido, concebido para um sistema público de saúde de organização semelhante ao português e destinatários idênticos em termos demográficos e epidemiológicos (DQS, 2011).

Este Modelo da ACSA foi aprovado por Despacho da Ministra da Saúde (Despacho nº 69/2009, de 31 de agosto) como modelo oficial e nacional de acreditação em saúde, de opção voluntária. O modelo de acreditação contempla cinco dimensões sobre as quais incide a avaliação da qualidade. Essas dimensões são: o cidadão, centro do sistema de saúde; Organização da atividade centrada no utente; os profissionais; os processos de suporte e, por último, os resultados. Estas dimensões e critérios do manual de acreditação estão disponíveis no site da DGS (DQS, 2011).

1.3.3. Outros projetos de avaliação da qualidade em saúde.

Veillard, Champagne, Klazinga, Kazandjian, Arah e Guisset (2005) mencionam no seu estudo o desenvolvimento de uma ferramenta de avaliação da performance hospitalar (Performance Tool for the Assessment of Hospitals - PATH). Esta ferramenta foi desenvolvida através do trabalho de peritos mundiais nestas matérias, tendo por base as orientações estratégicas da OMS, evidenciadas em seis dimensões inter-relacionadas: efetividade clínica, segurança, centralidade no cliente, gestão responsável, orientação para o pessoal e eficiência.

O projeto nacional, designado por Sistema Nacional de Avaliação em Saúde (SINAS), e que surgiu no enquadramento das atribuições legais da Entidade Reguladora da Saúde (ERS), nomeadamente de acordo com a alínea b) do artigo 36º do Decreto-Lei nº 127/2009, de 27 de maio, segundo este diploma incumbe a esta entidade “Promover um sistema de classificação de saúde quanto à qualidade global, de acordo com critérios objetivos e verificáveis, incluindo os índices de satisfação dos utentes”. Este projeto foi desenvolvido por protocolo entre a ERS e o consórcio Siemens-JCI que avançou, já em 2009, como projeto-piloto de excelência clínica

na área de ortopedia em diversos hospitais, com caráter voluntário, tendo sido publicados em 2010, os primeiros resultados (SINAS, 2011).

1.4. Constrangimentos na implementação de certificações de qualidade.

Segundo Gomes (2011) o processo de certificação da qualidade implica mudanças transversais em todos os sectores das organizações e estas mudanças provocam resistências por parte dos colaboradores, membros da gestão de topo, utentes e fornecedores.

Depexe (2007) revela num estudo que elaborou no Brasil, que a cultura organizacional e a resistência à mudança juntamente com o sistema burocrático são as maiores dificuldades sentidas pelas organizações na adoção de certificações. No decorrer do processo de certificação da qualidade podem surgir imprevistos para os quais as organizações têm de estar preparadas.

Staines (2000) verifica que a implementação de uma certificação ISO 9001 requer um grande investimento financeiro e de horas de trabalho. O autor alude que os problemas organizacionais e estruturais devem ser resolvidos antes do início do processo de certificação pois irá observar-se resistência à mudança por parte de colaboradores de todos os níveis hierárquicos. Por último, verifica alguns efeitos indesejados como o facto de após a implementação da certificação de qualidade, ISO 9001, verificou-se um aumento do nível de trabalho burocrático dos colaboradores e que pode ser prejudicial para a produtividade.

Lo e Humphrey (2000) no que respeita à implementação de processos de certificações de qualidade, defendem que os custos resultantes da aplicação de um SGQ, os recursos inadequados e a reduzida assistência externa são as maiores dificuldades das organizações.

1.5. Vantagens das certificações da qualidade.

Apresentam-se de seguida algumas das conclusões de vários autores que constituem um indício de que existem benefícios para as organizações, com a certificação da qualidade:

Rayner e Porter (1991) efetuaram um estudo no Reino Unido a 20 Pequenas e Médias Empresas (PME) e verificaram que os principais benefícios das certificações são a obtenção e retenção de clientes, entrada em novos mercados e aumento da satisfação dos clientes. O estudo descobriu que 85% das empresas estudadas viram as suas expectativas superadas com a adoção de certificações.

Buttle (1996) identificou numa amostra de empresas do Reino Unido que a maioria das que procuram certificações ISO 9000, fá-lo para obter benefícios operacionais e de marketing, mas principalmente, aumentar os lucros. Numa segunda linha são mencionados a melhoria dos processos, conquista de novos clientes, utilização das certificações para fins promocionais, melhoria da satisfação dos clientes e acréscimo do *“long time value”* dos clientes atuais.

Poksinska (2007) concluiu que os principais benefícios resultantes da adoção de certificações de qualidade prendem-se com o aumento da produtividade, qualidade, satisfação dos clientes e competitividade. Verificou ainda um aumento da dedicação por parte dos colaboradores.

Staines (2000), no sector hospitalar identifica vários benefícios associados à certificação de qualidade ISO 9001, entre os quais: i) diminui o prazo de implementação de nova legislação; ii) facilita a possibilidade de confirmar se determinado equipamento foi verificado ou esterilizado e por quem; iii) aumenta a motivação dos colaboradores; iv) facilita a formação de novos funcionários e; v) reduz a estrutura informal das organizações. Todavia, este estudo incide apenas sobre um hospital e por isso é difícil extrapolar os resultados para a generalidade dos hospitais.

1.6. Regulação da qualidade.

De acordo com Alves (2011), a regulação em saúde é fundamentalmente constituída por duas grandes áreas:

- Económica: responsabilidade pela entrada e saída de prestadores, fusões e, em geral, por garantir o acesso, promover a competição e combater comportamentos que a prejudiquem;
- Qualidade: “controlo sobre o produto oferecido” ou sobre a estrutura e processo de o produzir e distribuir, usando uma combinação de “contratos, licenciamento e acreditação por entidade independente” (Lewis et al, 2006).

Alves (2011) entende que a autonomização da regulação de qualidade justifica-se por:

- Ser uma área muito complexa e exigindo grande especialização e forte investimento inicial no conhecimento, nos métodos e instrumentos a usar;
- Ser de grande importância para o doente, dados os riscos e efeitos da falta de qualidade, a sua ignorância sobre saúde e alternativas (atos, prestadores);

- Ser importante para o sistema de saúde, considerando a pouca sofisticação dos sistemas de monitorização da qualidade, o número elevado de prestadores privados e a vasta gama de não conformidades possíveis.

Dixon (2005), defende que se justifica a autonomização da regulação da qualidade *“encorajando uma coordenação e troca de informação muito maiores”* do que as exigidas com a regulação económica.

Segundo Alves (2011) o Reino Unido criou vários reguladores na saúde, para os profissionais de saúde, qualidade (*“NICE”, “Care Quality Commission”*) e hospitais-fundação (*“Monitor”*).

O processo de regulação desenvolveu-se da seguinte forma:

1º- A *performance* do NHS é agora focalizada em processo *“mais qualitativo e orientado para a descentralização do que antes... assente em números e controlo central”*.

2º- A regulação evoluirá em linha com essa mudança e para melhor equilibrar os custos que impõe com o aumento desejado de prestação de contas e de autonomia local (incentivar os gestores à inovação e à melhoria de qualidade da prestação).

3º- A regulação determinará futuramente uma menor carga administrativa através de:

- Redução do número de parâmetros que vinha avaliando (padrões e objetivos nacionais);
- Racionalização e redução do número de regulamentos, assim como das inspeções externas, quanto ao âmbito e número de entidades (Scrivens, 2007).

O risco atribuído a cada hospital e as garantias que os sistemas internos fornecem ao regulador, reduz a frequência de inspeção e a prestação de informação diminui (Monitor, 2008).

1.7. Conceito de Controlo Interno.

Numa organização, o controlo interno, assume uma cada vez maior importância pois interfere directamente nos processos operacionais, internos e externos, devendo ser adaptado às necessidades dessa organização.

O controlo interno é um mecanismo que procura garantir as boas práticas de gestão e procedimentos, bem como o cumprimento das políticas determinadas pela gestão.

A revisão da literatura permitiu constatar que existem vários conceitos de controlo interno emanados por diversos organismos de relevo e renome na esfera internacional e que estão na base de diversos documentos relevantes sobre este tema.

De acordo com o Tribunal de Contas (1999), o controlo interno *“...é a forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a*

ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere.”, visando “salvaguardar os ativos; garantir a legalidade e a regularidade das operações; assegurar a oportunidade, a confiança e a integridade das informações de gestão; promover a economia e a eficiência das operações ou atividades da empresa; assegurar que os resultados correspondem aos objetivos definidos.”

Segundo o Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas (1999), o Sistema de Controlo Interno (SCI), pressupõe a existência de um conjunto de princípios, designadamente:

- segregação, separação ou divisão de funções – consiste na divisão de funções com o objetivo de evitar que sejam conferidas à mesma pessoa duas ou mais funções coincidentes com o objetivo de impedir ou diminuir a prática de erros ou irregularidades ou a sua dissimulação;
- controlo das operações – consiste na verificação ou conferência das operações realizadas com o objetivo de dar cumprimento ao princípio da segregação de funções, deve ser feita por uma pessoa ou pessoas diferentes das que interferiram na sua realização ou registo;
- definição de autoridade e delegação de responsabilidades – pressupõe a existência de um plano da organização onde se encontram definidos, com rigor, os níveis de autoridade e de responsabilidade relativamente a qualquer operação efetuada;
- pessoal qualificado, competente e responsável – consiste na seleção correta do pessoal, tendo em conta as habilitações literárias e técnicas necessárias e a experiência profissional adequada ao exercício das funções que lhe são atribuídas;
- registo metódico dos factos – corresponde à forma como as operações são relevadas na contabilidade e as quais devem ter em conta o cumprimento das regras contabilísticas aplicáveis, bem como o registo dos comprovativos ou documentos justificativos.

O Tribunal de Contas, no seu Manual de Auditoria e Procedimentos (1999), identifica o seguinte conjunto de regras que é necessário cumprir para que o SCI funcione com regularidade:

- “todas as operações devem ser autorizadas para que se possa obter a prova de que os factos subjacentes aos registos contabilísticos foram efetuados em conformidade com o respetivo ato de autorização;
- o pessoal de cada departamento deve estar sujeito a rotações periódicas entre si;

- todos os resultados deverão ser adequadamente avaliados;
- deverá ser facultada formação permanente ao pessoal”.

O Institute of Internal Auditors (IIA) (2010) entende o Controlo como sendo “qualquer medida tomada pela direção, conselho e outras partes da organização, para gerir o risco e aumentar a probabilidade que os objetivos estabelecidos sejam alcançados”.

De acordo com as International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) nº 6 (IFAC, 2001), controlo interno é definido como sendo “o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados pela administração de uma entidade, para auxiliar a atingir o objetivo de gestão, de assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna”.

De acordo com a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC, 2000), a definição de SCI segundo as normas/diretrizes de auditoria n.º 410 é que o “sistema de controlo interno significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível”.

Hayes e Schilder (1998), distinguem duas perspectivas do controlo interno: os controles contabilísticos principalmente relacionados com a salvaguarda dos ativos e cujo objetivo passa por conferir fiabilidade às demonstrações financeiras e aos relatórios financeiros e os controles administrativos, que dizem respeito à promoção da eficiência operacional e à sua aderência às políticas de gestão, estas relacionadas com as auditorias operacionais e de conformidade.

A INTOSAI (1998), apresenta o Controlo Interno como um “processo integral e dinâmico que se está constantemente a adaptar às alterações com que a organização se depara.” As normas de Auditoria do INTOSAI, no seu ponto 141 indicam que “O auditor, ao determinar o âmbito e o domínio da auditoria, deve analisar e avaliar a fiabilidade do controlo interno”.

No âmbito do COSO (1992), Controlo interno é globalmente definido como *“um processo, levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direção ou outros membros da entidade, com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objetivos:*

1. - *Eficácia e eficiência das operações*
2. - *Fiabilidade da informação financeira*
3. - *Conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.*”

O controlo influencia o comportamento das pessoas para que os resultados se ajustem aos objetivos previstos pela organização. O sistema de controlo tem como objetivos:

- Padronização da performance, da qualidade e custos dos seus produtos;
- Salvaguarda dos activos e da informação;
- Adequação da autoridade e do poder de decisão;
- Avaliação e gestão do desempenho das pessoas;
- Atuação preventiva para a concretização dos objetivos (Chiavenato, 2004).

Assim, o Controlo Interno é compreendido como um processo, e não como um fim em si mesmo. Será um conjunto de acções, concebido e aplicado pelas diversas entidades da Organização, no sentido de proporcionar um nível de confiança razoável, minimizando os riscos mas na perfeita consciência de que será impossível a segurança absoluta, isto é, a eliminação total do risco.

Segundo a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), no Código de Governo das Sociedades da CMVM - Recomendações, de Janeiro de 2010, manifesta a necessidade de criação de SCI e gestão de riscos. Estes deverão integrar uma série de componentes relativas ao risco. Deverá o órgão de administração *“assegurar a criação e funcionamento dos sistemas de controlo interno e de gestão de riscos, cabendo ao órgão de fiscalização a responsabilidade pela avaliação do funcionamento destes sistemas”*.

É recomendado que as organizações procedam à identificação dos principais riscos a que estão expostas e à descrição dos sistemas de gestão desses riscos, no âmbito do Relatório Anual sobre o Governo das Sociedades.

Existe a necessidade de manter a independência dos órgãos de fiscalização, devendo haver a rotação de auditores ao final de 2 ou 3 mandatos, conforme estes mandatos sejam de 4 ou de 3 anos.

Naquilo que diz respeito ao auditor externo, este deverá verificar *“a eficácia e o funcionamento dos mecanismos de controlo interno e reportar quaisquer deficiências ...”*, que é também recomendado pela ISA 265.

O Estado Português preocupa-se em assegurar que o seu sector empresarial cumpra os Princípios de Bom Governo. O Decreto-lei nº 300/2007 constitui uma actualização ao regime jurídico do sector empresarial do Estado, alterando a legislação de 1999. Este decreto-lei, no ponto 3 do seu Artigo 12º determina que as empresas públicas terão de adoptar *“procedimentos de controlo interno adequados a garantir a fiabilidade das contas e demais informação financeira...”*.

A Resolução do Conselho de Ministros nº 49 /2007 dá principal relevância ao princípio da transparência, à prevenção de conflitos de interesses e ao controlo do risco. Particularmente no ponto II do Anexo, no parágrafo 16 e seguintes é recomendado que a auditoria nestas organizações observe padrões idênticos aos praticados para as empresas com títulos admitidos à negociação em mercados regulamentados.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, na sua Diretriz de Revisão / Auditoria 410, observa o tema, quando apresenta o controlo interno como um conjunto de cinco componentes interligadas.

A referida Diretriz define três grandes objetivos da auditoria/revisão ao SCI:

- Relato financeiro – assegurar que as demonstrações financeiras cumprem os princípios contabilísticos geralmente aceites.
- Conformidade com os Objetivos – naquilo em que as operações e a sua conformidade com os objetivos da organização dizem respeito a informação utilizada pelo auditor.
- Salvaguarda de ativos – da utilização ou aquisição não autorizados, normalmente limitado aqueles que se consideram relevantes para o relato financeiro.

Esta Diretriz revela as limitações inerentes aos SCI:

- Erro humano por negligência ou má perceção das regras, à possibilidade de conluio que resultará na ilusão do sistema de controlo.
- Os procedimentos de controlo interno serem estabelecidos para as operações de rotina e não para as operações esporádicas.
- O facto de a gestão fazer uma apreciação exclusivamente quantitativa, isto é estabelece uma relação custo/benefício para a implementação de cada procedimento de controlo.
- O ambiente de controlo pode reduzir a eficácia de outros componentes.
- A alteração de algumas condições, como os titulares do capital, os órgãos de gestão etc. poderá também afetar negativamente o controlo interno da organização.

Ao planear a auditoria, deverá o revisor/auditor compreender os procedimentos de controlo que sejam relevantes para as asserções contidas nas demonstrações financeiras.

Ainda neste caminho, várias outras organizações por todo o mundo publicam trabalhos sobre o tema, entre as quais e ao nível da Europa, a FEE.

A FEE (2003), no seu “Discussion Paper on the Financial Reporting and Auditing Aspects of Corporate Governance” identifica o papel fundamental dos SCI e de gestão do risco, no sucesso de qualquer organização, não apenas ao nível do reporte financeiro, mas também nas operações diárias. Defende ainda que um SCI difere de acordo com a organização, nomeadamente em função da sua dimensão, tipo de mercado onde se insere, forma de gestão do risco que adota e da relação custo/benefício dos vários sistemas de controlo.

A FEE (2009), na publicação “Discussion Paper for Auditor’s Role Regarding Providing Assurance on Corporate Governance Statements”, propõe aos Estados Membros que venham a recomendar ou mesmo a exigir a Declaração do Conselho de Gestão acerca do Controlo Interno, para além dos elementos impostos no âmbito da Quarta e da Sétima Directiva, no que diz respeito às Declarações da Corporate Governance.

1.7.1. Objetivos do Sistema de Controlo Interno.

Segundo o Tribunal de Contas (1999), um SCI contém um conjunto de procedimentos estabelecidos numa organização tendente a garantir:

- a salvaguarda dos ativos;
- a legalidade e a regularidade das operações;
- a integridade e exatidão dos registos contabilísticos;
- a execução dos planos e políticas superiormente definidos;
- a eficácia da gestão e a qualidade da informação.

De acordo com a norma n.º 300 do IIA (2004), os objetivos do controlo interno são “assegurar a confiança e integridade da informação, a conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos, a salvaguarda de ativos, a utilização económica e eficiente dos recursos e a realização dos objetivos estabelecidos para as operações ou programas”.

A aplicação das Normas de Auditoria do INTOSAI, no nº 21, determinam que “...ao avaliar os procedimentos de controlo o auditor procura determinar a existência de todos os procedimentos necessários e o seu funcionamento eficaz, continuo e coerente.” Esta mesma diretriz pretende orientar a avaliação do controlo interno e a execução de testes de controlo neste âmbito.

No mesmo contexto, a IFAC / IASB no seu normativo técnico consagra uma norma aos aspetos relativos à necessidade do auditor comunicar as deficiências identificadas no Controlo Interno, a ISA 265, que no seu objetivo descreve que " O objetivo do auditor é comunicar de forma apropriada, aos que estão encarregues da governação e da gestão, as deficiências no controlo interno por ele identificadas no decurso da auditoria, e que no seu julgamento profissional tenham importância suficiente para merecer a atenção destes".

Nas referências relativas à sua esfera de acção a esta norma refere que " Ao auditor é exigido que obtenha uma compreensão do controlo interno, relevante para a auditoria..."

De acordo com Sousa, C. (2011), o "Controlo Interno ajudará a entidade a atingir os seus objetivos específicos desde que consistentes e coerentes entre si. Estes objetivos passam pela otimização da performance e do lucro e pela prevenção do desperdício de recursos, pela fiabilidade dos relatos financeiros e pelo cumprimento das normas e regulamentos que lhe são aplicáveis, evitando prejuízos na sua reputação e outras consequências."

Sousa, C. (2011), considera que se terá de ter em consideração que o Controlo Interno apenas poderá ajudar uma entidade a atingir os seus objetivos. As limitações inerentes a todos os SCI, poderão afetar a obtenção dos objetivos. Estas limitações poderão ter origem no erro, eventualmente no conluio, mas principalmente nas restrições de recursos que estão adstritas à conceção do SCI, uma vez que os seus benefícios têm de ser considerados relativamente aos custos da sua implementação e manutenção.

1.7.2. Frameworks de Controlo Interno.

O SCI tem várias frameworks que são objeto de estudo de diversos organismos internacionais, com vista a estabelecer estruturas conceptuais que assegurem uma apropriada governação das organizações. As estruturas consideradas como referência são as seguintes:

1.7.2.1. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

O COSO (1992), é uma organização criada em 1985 e cuja missão é desenvolver trabalhos e guias acerca do controlo interno, risco de gestão empresarial, combate à fraude e corrupção, com a intenção de incrementar a performance empresarial.

O COSO (1992) define o controlo interno como "um processo efetuado por pessoas da direcção, da gestão e outro pessoal, designado para fornecer uma razoável certeza acerca do cumprimento dos objetivos, os quais se dividem em três categorias:

- eficiência e eficácia (rendimento) das operações;
- confiança nas demonstrações financeiras;
- conformidade com as leis e regulamentos."

No ano de 1992, o COSO publicou um documento denominado de “*Internal Control – Integrated Framework*”. Este trabalho oferece uma definição geral de controlo interno, no intuito de ser adaptável a diferentes entidades, providenciando um standard para a implementação ou o aperfeiçoamento do SCI.



Figura 1 – “COSO Framework – Internal Control – Integrated Framework - 1992”.

O COSO destaca cinco componentes essenciais para um SCI eficaz:

- ambiente de controlo (Control Environment). O ambiente de controlo é a génese para todas as outras componentes do controlo interno, proporciona disciplina à estrutura, influencia a consciência de controlo das pessoas e envolve a própria organização. Ele define a base para o SCI através do fornecimento de disciplina e estrutura fundamentais. Os fatores de Ambiente de Controlo incluem, os valores éticos e competência das pessoas, a filosofia de gestão e a forma destes operarem, a integridade, a forma como a gestão atribui autoridade, responsabilidade e organiza e promove as pessoas, e a atenção e orientação proporcionada pela direção.
- avaliação de risco (Risk Assessment). Esta avaliação compreende a identificação e a análise pela gestão dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos pré-estabelecidos. Como todas as organizações enfrentam uma variedade de riscos de origem externa e interna, é essencial proceder à sua avaliação. Assim, pretende-se uma definição de objetivos consistente como primeiro passo para avaliar o risco.
- actividades de controlo (Control Activities). São essencialmente, as políticas, as práticas e os procedimentos que asseguram que os objetivos de gestão são atingidos e que as estratégias de diminuição dos riscos são implementadas. Estes procedimentos

de controlo compreendem toda a organização, a todos os níveis e em todas as funções, incluindo atividades tão diversas como, por exemplo, autorizações, aprovações, verificações, reconciliações.

- informação e comunicação (Information & Communication). A informação que é pertinente terá de ser identificada, e divulgada internamente de forma clara e em tempo útil. Suporta todos os outros componentes de controlo através da comunicação das responsabilidades de controlo aos funcionários e através do fornecimento de informação que lhes permita cumprir com as suas responsabilidades. Toda a organização deve perceber o seu papel no SCI, devendo tal ser informado pela gestão de topo, no intuito de que cada função perceba de que forma as suas atividades estão articuladas. É importante que esta informação e a Comunicação sejam efetivas a nível interno e externo, para stakeholders e stockholders.
- monitorização (Monitoring). Todo o SCI requer monitorização. A monitorização dos controlos inclui a supervisão externa do controlo interno por parte da gestão ou de outras partes externas ao processo. Deverá existir um procedimento de avaliação da qualidade do sistema ao longo do tempo. O âmbito e a frequência das avaliações dependerão tanto da avaliação do risco como da eficácia dos procedimentos de monitorização correntes. Deverão ser reportadas superiormente as falhas detectadas ao longo deste procedimento.

Em 2004, o COSO publicou um novo documento, *COSO Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, e teve como referência as disposições contidas no documento anterior, de 1992, *COSO Internal Control – Integrated Framework*.

Este novo documento tem como enfoque principal a Gestão de Risco. Ele descreve as componentes essenciais, os princípios e os conceitos da gestão de riscos para qualquer tipo de organização. Define o Controlo Interno como parte integrante da Gestão de Risco – na perspectiva da criação de valor, a capacidade da organização para gerir riscos torna-se crucial pois todas as organizações enfrentam a incerteza, esta comporta ameaças e oportunidades. O ponto ótimo entre o crescimento da rendibilidade e o risco relacionado maximizará o valor.

A Gestão do Risco empresarial é definido como “...um processo, levado a cabo pelo Conselho de Administração, pela gestão ou por outros na organização, aplicado no contexto de uma estratégia ao longo de toda a empresa, definido para identificar as potenciais ocorrências que poderão afetar a entidade, e gerir o risco no âmbito da apetência para o risco, de forma a proporcionar segurança razoável tendo em vista atingir os objetivos da entidade.” (COSO, 2004).

Comparativamente com a definição considerada no trabalho de 1992, “*Internal Control – Integrated Framework*”, mantêm-se os elementos base, definindo o conceito como um processo, levado a cabo por pessoas a todos os níveis da organização, no intuito de obter Segurança Razoável tendo em vista os objetivos da organização.

No COSO *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, são apresentadas três dimensões, correspondendo a primeira dimensão às oito componentes consideradas essenciais para um SCI eficaz, a segunda dimensão corresponde às quatro categorias de objetivos e a terceira dimensão corresponde à abrangência de aplicação da metodologia às diferentes unidades organizacionais da entidade (Figura 2).

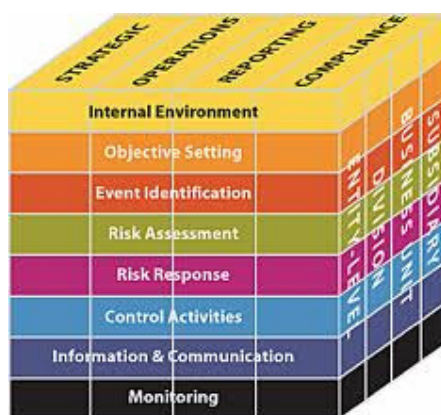


Figura 2 - “COSO ERM Framework – 2004”

Este documento evidencia os objetivos da entidade e classifica-os em quatro categorias:

Objectivos Estratégicos – De alto nível, alinhado e suportando a estratégia.

Objectivos Operacionais – De utilização eficiente e eficaz dos recursos.

Objectivos de Reporte – fiabilidade dos relatórios.

Objectivos de Cumprimento – das leis e regulamentos aplicáveis.

Preservando a abordagem de controlo interno numa óptica de Risco, o COSO *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, mantém que estas capacidades de gestão do Risco Empresarial, ajudarão a gestão a alcançar os objetivos da organização em termos de performance e de rendibilidade e a prevenir perdas de recursos, a assegurar que o relato financeiro é fiel e efetivo e que as normas e regulamentos aplicáveis estão a ser cumpridos. Isto é, o Controlo Interno direccionado para a Gestão do Risco Empresarial, nesta abordagem mais recente, mantém os objetivos definidos para o Sistema de Controlo Interno em 1992. Verificamos que se mantém a interligação dos elementos, acrescentando uma categoria de Objectivos a esta nova abordagem, os Objectivos Estratégicos. Torna-se agora mais claro que o

Controlo Interno é aplicável no âmbito de todas as atividades e a todos os níveis da organização, desde o nível da Empresa, ao da Divisão ou da Subsidiária até ao nível da Unidade de Negócio.

No que diz respeito às **componentes**, mantém basicamente a estrutura apresentada em 1992, tendo sido acrescentadas componentes relacionadas diretamente com o Risco e com a Análise Estratégica, mantendo a interligação entre as actuais 8 componentes. Assim, o COSO *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, para além de integrar cinco das componentes do COSO Internal Control – Integrated Framework, contempla três novos componentes essenciais para um SCI eficaz. O COSO *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, incorpora oito componentes, designadamente (COSO, 2004):

- Ambiente Interno (Internal Environment). Estabelece a filosofia de risco, reconhecendo a possibilidade de existência de ocorrências inesperadas e definindo no fundo a cultura de risco da empresa. Compreende a organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gestão de riscos, a apetência ao risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes operam.
- Definição de Objetivos (Objective Setting). A estratégia de risco deverá ser levada em consideração na definição dos objetivos. A tolerância ao risco por parte da organização é estabelecida pela variação considerada aceitável para os objetivos definidos, estando também alinhado com a missão da organização e sejam compatíveis com a sua apetência a riscos, ou seja, até que nível de risco a organização está disposta a aceitar.
- Identificação de Eventos (Event Identification). Poderão surgir, interna ou externamente, e que afetarão a estratégia da organização e a concretização dos seus objetivos. Deverão ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Essas oportunidades são canalizadas para os processos de estabelecimento de estratégias da administração ou de objetivos.
- Avaliação do Risco (Risk Assessment). Permitirá à entidade compreender até que ponto os acontecimentos potenciais poderão ter impacto nos objetivos definidos. Os riscos são analisados, considerando-se a sua probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser geridos. Esses riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes e residuais.
- Resposta ao Risco (Risk Response). Trata-se da identificação e avaliação das possibilidades de resposta ao risco, dependendo da apetência para o risco que a

organização tem, e feita a análise da relação custo/benefício da resposta a ser dada. A administração escolhe o tipo de respostas aos riscos - evitar, aceitar, reduzir ou partilhar.

- Procedimentos de Controlo (Control Activities). Políticas e procedimentos implementados que asseguram que a resposta ao risco é executada com eficácia se outras diretivas da entidade são seguidas.
- Informação e Comunicação (Information & Communication). Como referido anteriormente, a informação que é pertinente terá de ser identificada, e divulgada internamente de forma clara e em tempo útil. Suporta todos os outros componentes de controlo através da comunicação das responsabilidades de controlo aos funcionários e através do fornecimento de informação que lhes permita cumprir com as suas responsabilidades. Uma comunicação eficaz deve produzir-se em sentido amplo, fluindo em todas as direções dentro da organização.
- Monitorização (Monitoring). A integridade da gestão de riscos corporativos é monitorizada e são efetuadas as modificações necessárias. A monitorização é realizada através de atividades de gestão contínuas, avaliações independentes ou de ambas as formas.

No ano de 2013, O COSO publicou uma atualização do “Internal Control – Integrated Framework, de 1992. ”, cuja *framework* é apresentada na Figura 3.

Esta atualização manteve a definição de controlo interno, publicada em 1992, bem como as cinco componentes do controlo interno e a necessidade de todas estarem presentes para se conseguir um SCI efetivo.

Esta atualização da *framework* pretende (i) esclarecer os requisitos para um controle interno eficaz, (ii) atualizar o contexto para a aplicação de controlo interno, refletindo muitas das alterações nos ambientes de negócios e operacionais, e (iii) alargar a sua aplicação através da expansão dos objetivos operacionais e de reporte.



Figura 3 - "COSO – Internal Control – Integrated Framework - 2013"

A *framework* COSO é uma das principais referências mundiais no âmbito das práticas de controlo interno, emitindo recomendações para a gestão sobre a forma como esta deve avaliar, relatar e melhorar os seus sistemas de controlo.

De acordo com Ratcliffe e Landes (2009), *“o auditor deve obter o entendimento suficiente dos cinco componentes do controlo interno de forma a poder avaliar o risco de uma distorção materialmente relevante nas demonstrações financeiras, devido a erro ou a fraude, e tendo em vista a definição da natureza, duração e extensão dos correspondentes procedimentos de auditoria.”*

Dentro de uma Organização todos os indivíduos, a diferentes níveis, têm responsabilidade no Controlo Interno. A abordagem do controlo interno do COSO cobre a generalidade das atividades e das operações e é baseada no risco, isto é, os procedimentos de controlo interno a serem concebidos ou melhorados têm por base o risco interno e externo subjacente à especificidade do processo.

1.7.2.2. Systems Auditability and Control (SAC).

O modelo *Systems Auditability and Control* (SAC) foi publicado em 1991 pelo *Institute of Internal Auditors Research Foundation* (IIARF) e revisto em 1994.

De acordo com Cupello (2006), este modelo define o “controlo interno como o meio de fornecer a garantia razoável de que os objetivos da organização são alcançados de uma maneira eficiente, eficaz e económica”. Segundo o mesmo autor este modelo diz-nos que o SCI corresponde ao “conjunto de processos, funções, atividades, subsistemas e procedimentos e à

organização de recursos humanos que fornecem a garantia razoável de que os objetivos da organização serão atingidos e o risco é aceitável” (Cupello, 2006).

A *framework* SAC descreve ainda os componentes do SCI, identifica as várias classificações de controlo, descreve os objetivos e controlo de riscos e define o papel do auditor interno.

1.7.2.3. Statements on Auditing Standards (SAS) n. 55 e 78.

Os *Statements on Auditing Standards* (SAS) n. 55 e 78 foram publicados em 1988 e 1995, respetivamente, pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), definem controlo interno, descrevem as componentes e fornecem orientações sobre o impacto do controlo no planeamento e execução de auditorias.

AICPA (2007) define controlo interno como “um processo - estabelecido pelo conselho de administração, direção, gerência ou outras pessoas da entidade - destinado a fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: (a) fiabilidade dos relatórios financeiros, (b) eficácia e eficiência das operações, e (c) conformidade com as leis e normas aplicáveis”.

Esta *framework* é muito semelhante à *framework* COSO – Internal Control – Integrated Framework, sendo que a AICPA deu maior ênfase no conceito de controlo interno à fiabilidade dos relatórios financeiros e a segunda à eficácia e eficiência das operações.

De acordo com as SAS n. 55 e 78 (AICPA, 2007) o controlo interno compreende cinco componentes inter-relacionadas: ambiente de controlo, avaliação do risco, atividades de controlo, informação e comunicação e monitorização.

1.7.2.4. Criteria of Control Committee (CoCo).

“*Criteria of Control Board – Guidance on Assessing Control – The CoCo Principles*”, emitido pelo *Canadian Institute of Chartered Accounting*, modelo conceptual baseado na proposta do COSO, mas menos complexo;

O modelo *Criteria of Control Committee (Coco)* foi publicado em 1997, pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA).

Segundo Barbosa, Pugliese e Specchio (1999), o CoCo pretende auxiliar a administração de topo das organizações a implementar e avaliar um controlo, de maneira a alcançar seus objetivos operacionais e estratégicos. Segundo este modelo, o controlo interno integra os elementos de uma organização, incluindo os seus recursos, sistemas, processos, cultura, estrutura e funções, que em conjunto, apoiam as pessoas na obtenção dos objetivos (CICA, 1999).

Segundo Maia, Silva *et al* (2005), o *CoCo* prevê quatro grupos de critérios de controlo, designadamente:

- “propósito/finalidade – para alcançar os objetivos da organização as políticas, procedimentos e práticas devem ser estabelecidas, divulgadas e respeitadas por toda a organização;
- compromisso – os valores éticos devem ser estabelecidos, divulgados e praticados por toda a organização;
- capacidade – os colaboradores devem possuir conhecimento, habilidades e as ferramentas necessárias para suportar a realização dos objetivos da organização;
- monitorização e aprendizagem – os ambientes externos e internos devem ser monitorizados para que seja possível identificar a necessidade de reavaliar os objetivos ou os controlos da organização”.

A *framework* *CoCo* pretende que os critérios se relacionem de forma circular e com esta caracterização circular demonstrem que o processo de controlo é contínuo.

1.7.2.5. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

As “*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*”, publicadas em 2004, pelo INTOSAI (INTOSAI, 2004a), estabelece as normas e orientações de desenvolvimento dos SCI dos organismos do sector público, adaptando a estrutura proposta pelo modelo COSO.

O INTOSAI, com o objetivo de tomar em consideração todos os avanços recentes e mais significativos em matéria de controlo interno, pretendeu que estas normas fossem utilizadas pelas organizações públicas, como exemplo de um referencial de controlo interno consistente, e pelos auditores, como uma ferramenta para avaliar o controlo interno.

INTOSAI (2007) define controlo interno como “um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, económica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano”.

O INTOSAI, à semelhança da *framework* COSO Internal Control – Integrated Framework, compreende cinco componentes do controlo interno que estão inter-relacionados.

- Ambiente de controlo: “estabelece o perfil de uma organização, influenciando a consciência das pessoas acerca do controlo. O ambiente de controlo é o fundamento

para todos os componentes do controlo interno, fornecendo o conjunto de regras e a estrutura”

- Avaliação do risco: “é o processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade e para determinar uma resposta apropriada”.
- Procedimentos de controlo: “são políticas e ações estabelecidas para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade”.
- Informação e comunicação: “são essenciais para a concretização de todos os objetivos do controle interno. (...) A informação é necessária em todos os níveis da organização, para que se obtenha um controlo interno eficaz e para que se alcancem os objetivos da entidade. (...) A comunicação eficaz deve ocorrer em todas as direções, fluir para baixo, para cima e através da organização, por todos seus componentes e pela estrutura inteira”.
- Monitorização: “procura assegurar que os controlos funcionem como o previsto e que sejam modificados apropriadamente, conforme mudanças nas condições”.

O INTOSAI é uma entidade reguladora das atividades do sector público que procura adotar padrões e procedimentos de controlo interno suportados em *frameworks* de referência.

Todas as *frameworks* pretendem aumentar a transparência nas organizações, a minimizar o risco e melhorar a qualidade da informação financeira produzida.

1.8. Sarbanes-Oxley Act.

Na sequência das falências de grandes empresas, em particular nos Estados Unidos da América, em 2002, surge a US Sarbanes-Oxley Act (SOX), uma lei Federal Norte Americana que define um conjunto de regras que têm de ser cumpridas pelas Empresas de Auditoria, e por todas as empresas (americanas ou não) que se encontrem registadas na Securities and Exchange Commission (SEC), no intuito de garantir a existência de mecanismos que assegurem a transparência na Gestão dos negócios e a minimização do risco.

Foi proposta pelo Senador Paul Sarbanes e pelo Deputado Michael Oxley, que lhe deram o nome e é também conhecida pela abreviatura SOX.

Os onze títulos, que compõem a Sarbanes-Oxley Act são:

Título I – Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

Título II – Independência do Auditor

Título III – Responsabilidade Corporativa

Título IV – Divulgações Financeiras Relevantes

Título V – Conflitos de Interesses dos Analistas

Título VI – Recursos e Autoridade da Comissão (SEC)

Título VII – Estudos e Relatórios

Título VIII – Responsabilidade Criminal e Corporativa por Fraudes

Título IX – Penalidades Reforçadas por Crimes de Colarinho Branco

Título X – Declarações de Rendimentos

Título XI – Responsabilidade e Fraude Corporativa

A SOX centraliza-se na revisão dos procedimentos de *corporate governance* para empresas cotadas, nacionais ou estrangeiras, especialmente os procedimentos relacionados com a verificação da conformidade da informação relativa a resultados e com a divulgação do relato financeiro. Também estabelece a responsabilidade pessoal do CEO (Chief Executive Officer) e do CFO (Chief Financial Officer) pela conformidade desta informação, disposições sobre proteção da fraude, incluindo requisitos para a independência do auditor, a rotação das empresas que prestam os serviços de auditoria, uso apropriado de medidas financeiras não-GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), proteção dos dispositivos de comunicação de práticas indevidas (*whistleblowers*). Todavia, atendendo aos recursos necessários para as assegurar, é nas secções 302 e 404, relativas à avaliação pela gestão do sistema de controlo interno existente sobre o relato financeiro e subsequente avaliação pela auditoria, que se centram as preocupações da generalidade das empresas que procuram a conformidade com a SOX. Assim, o objetivo da SOX é fornecer maior confiança aos investidores e sustentabilidade às organizações.

Os principais conteúdos da SOX são os seguintes:

1. Maiores exigências na qualidade da informação pública e dos detalhes da mesma (secções 302, 401, 404, 409);
2. Reforço das responsabilidades no *Corporate Governance* das empresas (secções 204, 301, 407);
3. Incremento da responsabilização em termos de condutas e comportamentos éticos exigidos: maiores exigências de responsabilidade no que se relaciona com a gestão indevida de informação confidencial (secções 303, 403, 406, 806);
4. Aumento da supervisão (secções 101, 102, 104, 108, 109, 407, 408);
5. Agravamento do regime sancionador associado a incumprimentos (secções 105, 304, 802, 804, 906, 1102);
6. Aumento da exigência e pressão sobre a independência efetiva dos auditores (secções 201, 202, 203, 206).

A **Secção 404, denominada Avaliação pela Administração dos Controlos Internos**, requer que a SEC estabeleça regras que estipulem que as demonstrações financeiras anuais devem conter um relatório sobre controlo interno, que:

- ateste a responsabilidade da gestão por estabelecer e manter uma estrutura e procedimentos de controlo interno adequados para a elaboração das demonstrações financeiras;
- contenha uma avaliação, até ao fim do mais recente ano fiscal, da eficácia da estrutura e procedimentos de controlo interno sobre o relato financeiro.

É ainda esta secção que requer que cada empresa de auditoria certifique e relate sobre a avaliação feita pela gestão, de acordo com as normas emitidas ou adotadas pelo PCAOB.

A administração da empresa é responsável pelo cumprimento das disposições da Lei Sarbanes-Oxley e, mais especificamente, da secção 404. A administração deve consultar os seus advogados, auditores e outros profissionais, com o objetivo de satisfazer as obrigações de conformidade com a Lei.

De entre os normativos emitidos pelo PCAOB destacam-se, pela sua relevância, a *Auditing Standard n.º 2 (AS2)* e a *Auditing Standard n.º 5 (AS5)*, que a revogou.

A AS2, emitida pelo PCAOB e aprovada pela SEC em Junho de 2004, sob o título “Uma Auditoria ao Controlo Interno sobre o Relato Financeiro realizada em conjunto com uma Auditoria às Demonstrações Financeiras”, veio regular o trabalho a realizar pelo auditor externo em conformidade com a secção 404 da SOX.

As áreas chave da AS2 são: Responsabilidades da Gestão; Deficiências de Controlo Interno; Responsabilidades do Auditor; Uso do trabalho da gestão e outros; Avaliação dos resultados dos testes e Relato e Comunicação.

Na AS2 evidenciam-se os seguintes temas:

- Estabelece uma avaliação rigorosa do SCI pela gestão, com suporte em evidências e documentação;
- Integra, como parte da avaliação dos componentes ambiente de controlo e monitorização, a avaliação da eficácia da Comissão de Auditoria;
- Requer que o auditor retire as principais evidências a partir do seu trabalho e não do trabalho da gestão ou de outros;
- Considera os controlos de compensação na avaliação das deficiências de controlo interno;
- Requer, perante uma fraqueza material, uma opinião adversa quanto à eficácia do controlo interno.

A AS5, revoga a AS2 e é designada por “Uma Auditoria ao Controlo Interno sobre o Relato Financeiro que está integrada com uma Auditoria às Demonstrações Financeiras”, tendo sido aprovada pela SEC em Julho de 2007.

Na sequência das inspeções realizadas a empresas e de debates entre as várias entidades interessadas, a AS5 surge como resultado da monitorização feita sobre a AS2 procurando reduzir os custos associados ao trabalho de auditoria, que aparentavam ser superiores aos necessários, para uma auditoria eficaz ao controlo interno sobre o relato financeiro.

A AS5 pretende focalizar o auditor nos controlos mais importantes e enfatiza a relevância da avaliação do risco, eliminar procedimentos desnecessários e tornar a auditoria ajustável a empresas mais pequenas e/ou menos complexas.

As áreas mais importantes objeto de alteração na AS5 foram:

- Alinhamento com as orientações para a gestão, adoção dos mesmos conceitos de erro material e deficiência significativa;
- Abordagem Top-Down, para a seleção pelo auditor dos controlos a testar, centrada no teste dos controlos que mitigam o risco de erros em asserções relevantes;
- Ênfase nos controlos de fraude, logo na avaliação do risco através da abordagem Top-Down e identificação da fraude da gestão como uma área de risco elevado;
- Controlos ao nível da entidade, que podem contribuir para seleccionar, reduzir ou até mesmo dispensar o teste de outros controlos relacionados com uma asserção relevante; Walkthroughs, inquéritos, observação e inspeção de documentos. Centra a preocupação do auditor no alcance dos objetivos, reconhecendo os walkthroughs como um dos melhores meios para o fazer;
- Avaliação e comunicação de deficiências à comissão de auditoria. Enfatiza que o auditor não precisa de dimensionar a auditoria de modo a identificar todas as deficiências significativas existentes;
- Dimensionar a auditoria, aplicável, com base no risco, a todas as empresas. Descreve como adaptar a auditoria a uma empresa mais pequena e/ou menos complexa;
- Uso do trabalho de outros, permite o seu uso para obtenção de evidência sobre desenho e eficácia dos controlos, eliminando a regra de obtenção das principais evidências pelos auditores. A medida de utilização do trabalho de outros depende, em parte, do risco associado ao controlo a testar e, em parte, da relação entre o risco e a competência e objetividade daqueles que o executam. Limita o uso em áreas de risco elevado. Permite, para obter evidência que suporte a avaliação do risco de controlo

para efeitos da auditoria às demonstrações financeiras, o uso de trabalho relevante desenvolvido por outros na avaliação dos controlos internos pela gestão.

De acordo com o estabelecido nas secções 302 e 404 da SOX, a SEC aprovou, em 2003, regras para avaliação da administração quanto ao controlo interno sobre as demonstrações financeiras. Assim, o relatório da administração sobre o controlo interno, tem de incluir:

- uma declaração quanto à responsabilidade da administração em estabelecer e manter um adequado controlo interno sobre o relato financeiro para a empresa;
- uma declaração identificando o modelo utilizado pela administração para avaliar a eficácia daquele controlo interno;
- a avaliação da administração quanto à eficácia deste controlo interno, a partir do fim do mais recente ano fiscal;
- uma declaração de que o seu auditor emitiu uma certificação sobre a avaliação da administração.

De acordo com estas regras é exigido à empresa a inclusão da certificação dos auditores externos como parte do seu relato financeiro anual, bem como à administração que avalie, trimestralmente, qualquer alteração no controlo interno sobre o relato financeiro que tenha materialmente afetado ou que seja razoavelmente provável afetar o mesmo.

A FEE (2005), no documento “Discussion Paper on Risk Management and Internal Control in the EU”, assume ser contrária à implementação de legislação equivalente à SOX ao nível da União Europeia, considerando que existem mecanismos mais eficientes, em alternativa à legislação.

1.9. Administração Pública – Controlo Financeiro.

A 7.^a revisão da Constituição da República Portuguesa, em 2005, define no n.º 1, do Artigo 266º que a Administração Pública (AP) visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, através de entidades estabelecidas por lei com adequadas formas de descentralização e desconcentração administrativas.

Na vertente jurídica, estas entidades organizam-se em administração direta do Estado, administração indireta do Estado (entidades sem dependência hierárquica mas com superintendência) e administração autónoma (entidades sobre as quais existe apenas um poder de controlo e fiscalização).

Segundo Caiado, Pinto (2002), na perspectiva económica, denomina-se por sector público o conjunto das atividades económicas de qualquer natureza exercidas por entidades públicas, que se podem classificar em Sector Público Administrativo (SPA), que inclui os organismos da Administração Central, Segurança Social, Administração Regional e Local e em Sector Empresarial do Estado (SEE), que engloba todas as entidades públicas sob a forma empresarial.

De acordo com o Decreto-lei n.º 558/99 de 17 de Dezembro incluem-se no SEE as empresas públicas (constituídas na lei comercial, nas quais o Estado tem a maioria de capital, a maioria de votos ou o poder de substituir a maioria dos órgãos de administração), as entidades públicas empresariais (empresas coletivas de direito público, cujo capital é detido na totalidade pelo Estado ou outras entidades públicas) e as empresas participadas (sociedades em que o Estado ou entidade pública estadual detenha, por período superior a 1 ano, uma participação superior a 10%).

Um SCI público moderno coloca a ênfase na transparência, relativamente à prestação de contas e clara assunção de responsabilidades da gestão, bem como no interesse e execução das metodologias e normas respeitantes ao controlo financeiro, de forma a assegurar a boa administração dos recursos, gerar confiança, credibilidade nacional e internacional.

De acordo com o Tribunal de Contas (1999) em Portugal, o controlo na AP efetua-se segundo a estrutura do Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas, que inclui o controlo externo, o qual abrange:

- controlo político efetuado pela Assembleia da República, órgão a quem compete vigiar o cumprimento da Constituição e apreciar os atos do Governo e da Administração;
- controlo financeiro cujo órgão máximo é o Tribunal de Contas; controlo interno, que, de acordo com o Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, se realiza com o Sistema Nacional de Controlo Interno (SNCI).

O SNCI compreende três níveis de controlo:

- operacional, efetuado pelo SCI ou autocontrolo da entidade, através da análise e acompanhamento das decisões, neste caso, das Administrações Hospitalares;
- sectorial, efetuado por um conjunto de entidades que avaliam o controlo operacional e a adequação de cada unidade operativa e respetivo sistema de gestão, nos planos de cada ministério ou região. Especificamente no sector da saúde, em função do seu âmbito de ação, incluem-se no controlo sectorial a Administração Central dos Sistemas de Saúde, I.P., as Administrações Regionais de Saúde, I.P., a Inspeção-Geral das Atividades de Saúde, e a Entidade Reguladora da Saúde;

- estratégico, efetuado pela Inspeção Geral de Finanças, pela Direção Geral do Orçamento, pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, que preferencialmente avaliam o controlo operacional e o controlo sectorial, bem como o cumprimento das metas traçadas nos instrumentos provisionais, designadamente o Programa de Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento do Estado.

De acordo com a Constituição da República Portuguesa (2005), no Artigo 214º, determina que o Tribunal de Contas “é o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe”, competindo-lhe dar parecer sobre a conta Geral do Estado, das contas das regiões autónomas dos Açores e da Madeira bem como efetivar a responsabilidade por infrações financeiras, e exercer outras competências que lhe forem atribuídas por lei.

De acordo com a Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, no Artigo 2º, o Tribunal de Contas exerce a função de controlo financeiro e a função de controlo jurisdicional em relação às entidades que fazem parte do SPA, do SEE e, em geral, relativamente a todas as entidades que gerem ou utilizam dinheiros públicos, com vista a “assegurar a conformidade do exercício da atividade de administração daqueles recursos com a Ordem Jurídica, julgando, sendo caso disso, a responsabilidade financeira inerente” (Tribunal de Contas, 2007).

As normas de auditoria emitidas e divulgadas pelo INTOSAI (principal organismo internacional a emitir e divulgar normas de auditoria para o sector público), são adotadas pelo Tribunal de Contas, no âmbito das atividades de controlo que desenvolve.

A necessidade de consolidação orçamental resultante do Pacto de Estabilidade e Crescimento, iniciada em 1999, constituiu um estímulo para:

- harmonização da elaboração e apresentação das contas na AP, com a implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública;
- responsabilização da gestão sobre o SCI e gestão financeira das entidades;
- promoção da função de auditoria interna;
- reforço da vertente da fiscalização.

Por imposição legal, observou-se a presença de Revisores Oficiais de Contas como fiscais únicos ou pertencentes ao Conselho de Fiscalização nos institutos públicos, nos municípios e entidades associativas municipais que detenham capital em fundações, empresas municipais, intermunicipais ou sociedades e nas entidades públicas empresariais, cujas demonstrações financeiras se encontram sujeitas a Certificação Legal de Contas.

De acordo com o INTOSAI (2004), foi confirmado que além dos objetivos tradicionais de auditoria das instituições de controlo, de legalidade e regularidade financeiras, são igualmente importantes os objetivos relacionados com a economia, eficiência e eficácia da gestão financeira, tendo sido aprovadas para o efeito linhas orientadoras de implementação da auditoria interna neste sector público.

No sector da saúde, a auditoria interna é obrigatória nos hospitais integrados no SEE e nos hospitais integrados no SPA, sempre que tiverem 500 ou mais camas.

Segundo o Tribunal de Contas (2011), no relatório sobre a "Auditoria ao Sistema Remuneratório dos Gestores Hospitalares e aos Princípios e Boas Práticas de Governação dos Hospitais EPE", a ineficiência da função de auditoria interna enfraquece o sistema de controlo interno destas unidades de saúde EPE e aumenta os custos.

1.10. Plano de Gestão de Riscos e Infrações Conexas.

Os Planos de Gestão de Riscos e Infrações Conexas (PGRIC) surgem da Recomendação aprovada em 1 de Julho de 2009, pelo Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC).

O referido Conselho é uma entidade administrativa independente, criada pela lei n.º 54/2008, publicada no Diário da República, I Série, n.º 174, de 4 de Setembro. O CPC funciona em parceria com o Tribunal de Contas e desenvolve uma atividade exclusiva no âmbito nacional no domínio da prevenção da corrupção e infrações conexas.

O CPC (2009) considerou que " a atividade de gestão e administração de dinheiros, valores e patrimónios públicos, seja qual for a natureza da entidade gestora – de direito publico ou de direito privado, administrativa ou empresarial – deve, nos termos da Constituição da República e da lei, pautar-se por princípios de interesse geral, nomeadamente da prossecução do interesse público, da igualdade, da proporcionalidade, da transparência, da justiça, da imparcialidade, da boa fé e da boa administração e que – o fenómeno da corrupção constitui uma violação clara de tais princípios, deliberou, como primeiro passo estrutural para prevenir a corrupção e infrações conexas, fazer o levantamento da situação neste domínio, concentrando a sua atenção imediata nas áreas de contratação pública e de concessão de benefícios públicos." O mesmo Conselho, deliberou as seguintes recomendações sobre o Plano de gestão de riscos de corrupção e infração conexas:

"1 – Os órgãos dirigentes máximos de entidades gestoras de dinheiros, valores ou património público, seja qual for a natureza, devem, no prazo de 90 dias, elaborar planos de gestão de riscos e infrações conexas, contendo, nomeadamente, os seguintes elementos:

- a) Identificação, relativamente a cada departamento, dos riscos de corrupção e infrações conexas;
- b) Com base na referida identificação de riscos, indicação das medidas adotadas que previnam a sua ocorrência (por ex, mecanismos de controlo interno: segregação de funções, definição previa de critérios gerais e abstratos, designadamente na concessão de benefícios públicos e no recurso a especialistas externos, nomeadamente juristas diferenciados para cada concurso, programação de ações de formação adequada, etc.);
- c) Definição e identificação dos vários responsáveis envolvidos na gestão do plano, sob a direção do órgão dirigente máximo;
- d) Elaboração anual de um relatório sobre a execução do plano.

2 – Os planos e os relatórios de execução referidos no número anterior devem ser remetidos ao Conselho de Prevenção da Corrupção, bem como aos órgãos de superintendência, tutela e controlo.

3 – O Conselho de Prevenção da Corrupção recomenda que, nas áreas da contratação pública, seja utilizado como guia o questionário referido no preâmbulo (in www.cpc.tcontas.pt).

Na génese e subjacente à aprovação da Recomendação em apreço, esteve a Deliberação emanada pelo CPC, em 4 de Março de 2009, através da qual foi aprovado o teor e determinado o envio de um vasto questionário aos Serviços e Organismos da Administração Central, Regional e Local, direta ou indireta, incluindo o sector empresarial local, com vista ao levantamento dos riscos de corrupção e infrações conexas na área da contratação pública e a concessão de benefícios públicos.

Na sequência da resposta aos questionários, a CPC elaborou um Relatório Síntese cuja principal conclusão é a de que “as áreas de contratação pública e de concessão de benefícios públicos contêm elevados riscos de corrupção que importa prevenir através de planos adequados de prevenção”.

1.11. Síntese da Revisão da Literatura e Questões de Investigação.

Depois de falarmos do conceito de qualidade e da sua adaptação à realidade hospitalar considerou-se a questão do controlo interno a que a literatura tem dedicado muita atenção. Toda esta revisão da literatura tem como objetivo o enquadramento da relação entre a acreditação/certificação da qualidade e o controlo interno nas organizações.

Tendo em consideração o objetivo apresentado, definimos as questões de investigação que procuraremos dar resposta ao longo da dissertação. Deste modo, as principais questões de investigação consistem em determinar:

Questão 1 - Os processos de acreditação pela JCI utilizam indicadores de performance e podem trazer benefícios às organizações pela criação de valor ao focar os seus standards na capacidade interna das organizações para criar e sustentar sistemas e processos. Schyve (2000), Danahue e Vanhostenberg (2000).

Questão 2: A implementação de um standard ISO nas organizações, de acordo com as normas e regulamentos legais, deve considerar aspectos relacionados com a gestão operacional, comunicação e imparcialidade. Dey (2007), Dougherty e Dalarymple (2004).

Questão 3 – As organizações públicas adotam padrões e procedimentos de controlo interno suportados em metodologias de referencia e que pretendem aumentar a transparência, minimiar o risco e aumentar a qualidade da informação produzida. INTOSAI (2007).

Pretendemos encontrar resposta para as questões de investigação referidas anteriormente, mas tendo apenas em consideração as organizações pertencentes ao sector público hospitalar que, em Portugal, apresentam um número relativamente elevado de organizações com certificação/acreditação da qualidade e que elaboraram e entregaram o seu Plano de Gestão de Riscos e Infrações Conexas, de acordo com a Recomendação aprovada em 1 de Julho de 2009, pelo Conselho de Prevenção da Corrupção.

No presente estudo efectuamos primeiramente uma abordagem ao conceito de qualidade, tendo em consideração várias perspectivas, entre as quais destacamos a acreditação e a certificação da qualidade das organizações.

Segundo Boto, Costa, Lopes (2008), nos últimos anos, em Portugal, como noutros países, assistiu-se a um aumento do interesse por parte dos prestadores de serviços de saúde em:

- serem acreditados por organizações independentes de renome (das quais as mais conhecidas são o King's Fund e a JCAHO, e/ou simultaneamente.
- cooperar em projetos de recolha voluntária e partilha de informação diversa para efeitos de benchmarking, nomeadamente, no âmbito de um projeto designado IQIP, International Quality Indicator Project.

Boto, Costa e Lopes (2008), acreditam que os processos de acreditação podem trazer benefícios às organizações que a eles se submetem devido ao facto de:

- muitos dos profissionais que trabalham nos hospitais não terem, na sua formação de base, discussões específicas das questões relacionadas com a qualidade dos cuidados prestados;

- levar as organizações e os seus profissionais a observar a estrutura e os processos utilizados na organização, como forma de tentar obter os melhores resultados possíveis, e este processo pode dessa forma traduzir-se na implementação de melhorias, em termos físicos ou organizacionais.

Pomey et al (2004) referem no seu estudo, que a avaliação do impacto da acreditação revelou enormes benefícios nas áreas organizacionais, de segurança e definição da missão hospitalar. Os autores consideram que estes estudos avaliam a acreditação como um processo de melhoria contínua ou de gestão da qualidade total, referindo tal como a WHO (2003) que se trata de uma abordagem indispensável, apesar de existir alguma divergência quanto aos seus resultados, que leva a benefícios, pois abrange todos os intervenientes e todas as áreas das organizações de saúde.

De acordo com Gomes (2011), existem imensas certificações de qualidade internacionais que contêm parâmetros e exigências específicas. Em Portugal, as certificações mais utilizadas no sector hospitalar são a ISO 9001 e JCAHO. A International Organization for Standardization é a maior organização de desenvolvimento e publicação de normas a nível mundial, e é onde as normas de qualidade ISO são publicadas. Conforme o país onde se encontra a organização que pretende ser certificada, as certificações Joint Commission, possuem normas com muita flexibilidade de avaliação e implementação. Desta forma, este modelo leva em consideração as diferenças e especificidades sociais, económicas, culturais e políticas dos diversos países (Joint Commission, 2010).

Shaw (2004), Lopes (2007) e WHO (2003), referem que desta diversidade de programas de acreditação, surge na União Europeia, a necessidade de convergência e coerência destes programas em função de um conjunto de fatores decorrentes da mobilidade de doentes; da formação dos profissionais; liberalização de serviços e a proteção e segurança dos doentes no espaço comunitário.

O DQS detém competências nas áreas do planeamento e programação da política nacional para a qualidade no sistema de saúde, as quais se consubstanciam na presente Estratégia Nacional para a Qualidade na Saúde (DQS, 2012).

O estudo atual vai de encontro às prioridades estratégicas da presente Estratégia Nacional para a Qualidade na Saúde, nomeadamente, no que diz respeito à qualidade clínica e organizacional e da qualificação e acreditação nacional de unidades de saúde, neste caso os hospitais.

Na abordagem teórica da relação entre a qualidade e o controlo interno que efectuamos, salienta-se que o controlo influencia o comportamento das pessoas para que os resultados se ajustem aos objetivos previstos pela organização. (Chiavenato, 2004).

O sistema de controlo interno significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível” (OROC, 2000),

Distinguimos duas perspectivas do controlo interno: os controles contabilísticos principalmente relacionados com a salvaguarda dos ativos e cujo objetivo passa por conferir fiabilidade às demonstrações financeiras e aos relatórios financeiros e os controles administrativos, que dizem respeito à promoção da eficiência operacional e à sua aderência às políticas de gestão, estas relacionadas com as auditorias operacionais e de conformidade. Hayes e Schilder (1998).

O INTOSAI, à semelhança da framework COSO Internal Control – Integrated Framework, compreende cinco componentes do controlo interno que estão inter-relacionados.

- Ambiente de controlo: “estabelece o perfil de uma organização, influenciando a consciência das pessoas acerca do controlo. O ambiente de controlo é o fundamento para todos os componentes do controlo interno, fornecendo o conjunto de regras e a estrutura”.
- Avaliação do risco: “é o processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade e para determinar uma resposta apropriada”.
- Procedimentos de controlo: “são políticas e ações estabelecidas para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade”.
- Informação e comunicação: “são essenciais para a concretização de todos os objetivos do controlo interno. (...) A informação é necessária em todos os níveis da organização, para que se obtenha um controlo interno eficaz e para que se alcancem os objetivos da entidade. (...) A comunicação eficaz deve ocorrer em todas as direções, fluir para baixo, para cima e através da organização, por todos seus componentes e pela estrutura inteira”.
- Monitorização: “procura assegurar que os controles funcionem como o previsto e que sejam modificados apropriadamente, conforme mudanças nas condições” INTOSAI (2007).

Por último, o CPC considerou que “ a atividade de gestão e administração de dinheiros, valores e patrimónios públicos, seja qual for a natureza da entidade gestora – de direito publico ou de direito privado, administrativa ou empresarial – deve, nos termos da Constituição da República e da lei, pautar-se por princípios de interesse geral, nomeadamente da prossecução do interesse público, da igualdade, da proporcionalidade, da transparência, da justiça, da imparcialidade, da boa fé e da boa administração e que – o fenómeno da corrupção constitui

uma violação clara de tais princípios, deliberou, como primeiro passo estrutural para prevenir a corrupção e infrações conexas, fazer o levantamento da situação neste domínio, concentrando a sua atenção imediata nas áreas de contratação pública e de concessão de benefícios públicos.”

No desenvolvimento do estudo foram identificados os principais controlos internos dentro das fases do processo na área de risco da contratação pública, em cada unidade de saúde. De acordo com a CPC, as cinco fases consideradas no processo de contratação pública são as seguintes:

- Avaliação das necessidades e planeamento da contratação;
- Procedimentos pré-contratuais;
- Celebração e execução do contrato;
- Avaliação do cumprimento dos contratos;
- Controlo Interno. CPC (2009).

Os principais constrangimentos identificados na implementação de processos de acreditação e certificação da qualidade passam pela necessidade de mudanças transversais em todos os sectores das organizações e estas mudanças provocam resistências por parte dos colaboradores, membros da gestão de topo, utentes e fornecedores. Gomes, (2011). A cultura organizacional e a resistência à mudança juntamente com o sistema burocrático são as maiores dificuldades sentidas pelas organizações na adoção de certificações. Depexe (2007). A implementação de uma certificação ISO 9001 requer um grande investimento financeiro e de horas de trabalho, verificou-se um aumento do nível de trabalho burocrático dos colaboradores e que pode ser prejudicial para a produtividade. Staines (2000).

Os custos resultantes da aplicação de um SGQ, os recursos inadequados e a reduzida assistência externa são as maiores dificuldades das organizações no que respeita à implementação de processos de certificações de qualidade. Lo e Humphrey (2000).

As principais vantagens das acreditações/certificações da qualidade passam pela obtenção e retenção de clientes, entrada em novos mercados e aumento da satisfação dos clientes. Rayner. e Porter (1991). Principais benefícios prendem-se com o aumento da produtividade, qualidade, satisfação dos clientes, competitividade e um aumento da dedicação por parte dos colaboradores. Poksinska (2007). A maioria das organizações no Reino Unido que procuram certificações ISO 9000, fá-lo para obter benefícios operacionais e de marketing, mas principalmente, aumentar os lucros. Numa segunda linha são mencionados a melhoria dos processos, conquista de novos clientes, utilização das certificações para fins promocionais,

melhoria da satisfação dos clientes e acréscimo do “long time value” dos clientes atuais. Buttle (1996).

No sector hospitalar foram identificados vários benefícios associados à certificação de qualidade ISO 9001, entre os quais: i) diminui o prazo de implementação de nova legislação; ii) facilita a possibilidade de confirmar se determinado equipamento foi verificado ou esterilizado e por quem; iii) aumenta a motivação dos colaboradores; iv) facilita a formação de novos funcionários e; v) reduz a estrutura informal das organizações. Staines (2000).

De seguida será considerada a forma como se vão poder testar todas estas premissas e questões fornecidas e sugeridas pela revisão da literatura. Por outras palavras, será agora referida a parte metodológica deste estudo.

Capítulo II – Metodologias de Investigação

Neste capítulo, vamos explicitar o percurso metodológico que serviu de base à investigação no estudo de caso em 30 unidades hospitalares públicas portuguesas.

2.1. Estudo Empírico.

2.1.1. Formulação do problema e opção metodológica.

Segundo Quivy & Campenhoudt (2008), “a melhor forma de começar um trabalho de investigação em ciências sociais consiste em esforçar-se por enunciar o projeto sob a forma de uma pergunta de partida”.

Segundo Fortin (1999), “o estilo da pesquisa adotado e os métodos de recolha de informação selecionados, dependem da natureza do estudo e do tipo de informação que se pretende obter”.

Para Gil (2008), “esses métodos (...) visam fornecer a orientação necessária à realização da pesquisa, sobretudo no referente à obtenção, processamento e validação dos dados pertinentes à problemática que está a ser investigada”.

A DGS, mais especificamente pelo seu DQS, anunciou recentemente a conclusão do manual de acreditação que serve de base ao novo modelo de acreditação em saúde, adotado do modelo andaluz, Agencia de Calidad Sanitaria de Andalucía (ACSA) (DQS, 2011).

De acordo com a DGS, este programa deve ser entendido como uma ferramenta para o desenvolvimento da estratégia da qualidade, constituindo um estímulo para a aplicação de boas práticas, de procedimentos normalizados da qualidade e segurança, de metodologias de avaliação do risco e de estudos de custo-efetividade na prestação dos cuidados de saúde. O seu objetivo final será uma mudança cultural, com vista a alterar o atual paradigma de prestação de cuidados, centrados na organização, para um novo paradigma de cuidados, centrados no cidadão.

O DQS detém competências nas áreas do planeamento e programação da política nacional para a qualidade no sistema de saúde, as quais se consubstanciam na presente Estratégia Nacional para a Qualidade na Saúde, que adota as seguintes prioridades estratégicas de atuação (DQS, 2012):

- Qualidade clínica e organizacional;
- Informação transparente ao cidadão;
- Segurança do doente;

- Qualificação e acreditação nacional de unidades de saúde;
- Gestão integrada da doença e inovação;
- Gestão da mobilidade internacional de doentes;
- Avaliação e orientação das reclamações e sugestões dos cidadãos utilizadores do Serviço Nacional da Saúde.

O estudo atual vai de encontro às prioridades estratégicas da presente Estratégia Nacional para a Qualidade na Saúde, nomeadamente, no que diz respeito à qualidade clínica e organizacional e da qualificação e acreditação nacional de unidades de saúde, neste caso os hospitais.

No desenvolvimento do estudo foram identificados os principais controlos internos dentro das fases do processo na área de risco da contratação pública, em cada unidade de saúde. De acordo com a CPC, as cinco fases consideradas no processo de contratação pública são as seguintes:

1. Avaliação das necessidades e planeamento da contratação
2. Procedimentos pré-contratuais
3. Celebração e execução do contrato
4. Avaliação do cumprimento dos contratos
5. Controlo Interno

A questão inicial motivadora do nosso estudo foi:

A relação entre a acreditação/certificação da qualidade e o controlo interno nas organizações.

Uma AP moderna e eficiente baseia-se em mecanismos avaliativos, que possam levar a uma melhoria contínua dos serviços prestados à comunidade. O SCI ocupa um papel central na avaliação do desempenho das organizações e na proteção do interesse público. O SCI é uma responsabilidade do órgão de gestão e traduz o seu empenho para assegurar o alinhamento dos processos organizacionais, das competências técnicas, das atitudes e das práticas dos indivíduos no interior da organização relativamente à missão e aos objetivos delineados.

Neste contexto, o controlo interno deve proporcionar à organização informações fidedignas e objetivas que refletem a realidade, deve detetar erros e fraudes, e permitir atingir o máximo de resultados com o mínimo de recursos humanos, materiais e financeiros.

Assim, trata-se de uma ferramenta fundamental para a AP implementar qualidade nos serviços públicos e melhorar a resposta às necessidades dos cidadãos, é importante percebermos se este está, de facto, implementado e a operar em benefício dos hospitais e qual a sua relação com a acreditação dos mesmos.

De acordo com o problema em estudo, esta pesquisa enquadra-se no domínio de investigação de natureza:

- Descritiva – tem como objetivo a “descrição das características de determinada população ou fenómeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. (Gil, 2008).
- Exploratória – tem como finalidade “descrever, esclarecer sem modificar conceitos e ideias, com vista à formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”. (Gil, 2008).
- Quantitativa – uma vez que “é um processo sistemático de colheita de dados quantificáveis”. (Fortin, 1999).

Ao escolher a pesquisa quantitativa e compreendendo a obtenção de dados descritivos, será dada maior relevância ao processo de recolha de dados.

2.1.2. Hipóteses de trabalho.

Na sequência da formulação clara do problema, segue-se a construção de hipóteses.

Segundo Quivy & Campenhoudt (2008), “não há observação ou experimentação que não assente em hipóteses”.

De acordo com Gil (2008), a hipótese é “uma suposta resposta ao problema a ser investigado. É uma proposição que se forma e que será aceite ou rejeitada somente depois de devidamente testada”.

Kerlinger, citado por Gil (2008), define hipótese como “um enunciado conjectural das relações entre duas ou mais variáveis”.

Neste trabalho definimos as seguintes hipóteses de investigação construídas a partir da deambulação pelas questões de investigação.

Segundo Schyve, P. (2000), a acreditação pela JCI ajuda as organizações na criação de valor e utiliza indicadores de performance no processo de acreditação. Existe uma pressão para as organizações serem eficientes e isto requer a criação de processos de avaliação que

promovam a inovação e a melhoria contínua da qualidade e eficiência. Assim, surge a nossa hipótese 1:

Hipótese 1 - Normalmente a acreditação pelo JCI utiliza instrumentos que permitem fazer projecções com base no histórico de aquisições.

(H0₁): Não existe relação entre a existência de acreditação pelo JCI e a utilização de instrumentos que permitem fazer projecções com base em histórico de aquisições.

(H1₁): Existe relação entre a existência de acreditação pelo JCI e a utilização de instrumentos que permitem fazer projecções com base em histórico de aquisições.

Segundo Boto, Costa, Lopes (2008), observou-se um aumento do interesse por parte dos prestadores de serviços de saúde em cooperar em projetos de recolha voluntária e partilha de informação diversa para efeitos de benchmarking, nomeadamente, no projeto designado IQIP. O COSO (1992) define que o controlo interno tem como uma das suas três categorias de objectivos a conformidade com as leis e regulamentos. O INTOSAI (2007), realça a importância de que os procedimentos de controlo interno estão suportados em programas e metodologias de referência que aumentar a transparência das organizações. Desta forma, definimos a seguinte hipótese 2.

Hipótese 2 - Usualmente a participação no projeto IQIP está relacionada com a existência de procedimento com a definição das condições da adoção do ajuste direto.

(H0₂): A participação no projeto IQIP é independente da existência de procedimento com a definição das condições da adoção do ajuste direto.

(H1₂): A participação no projeto IQIP não é independente da existência de procedimento com a definição das condições da adoção do ajuste direto.

Dougherty R. e Dalrymple A. (2004), focaram a necessidade de desenvolvimento de um standard ISO para apoiar as organizações na gestão dos conflitos de interesses. A ISO/IEC 17021 considera como um dos mais significativos aspectos relacionados com os conflitos de interesses a gestão da imparcialidade. Neste sentido, definimos a hipótese 3:

Hipótese 3 - Normalmente as certificações ISO estão relacionadas com os conflitos de interesses.

(H0₃): A existência de certificações ISO e os conflitos de interesses não estão relacionados.

(H1₃): A existência de certificações ISO e os conflitos de interesses estão relacionados.

Segundo Dey M. (2007), a implementação de um standard ISO nas organizações, de acordo com as normas e regulamentos legais, um dos aspectos relacionados com a gestão da comunicação e operacional passa pela segregação de funções. Consiste na separação de funções potencialmente conflituantes, nomeadamente de autorização, aprovação, execução, controlo e contabilização das operações. A ISO27001 contempla os procedimentos de auditoria para a Segregação de Funções. Desta forma, definimos a seguinte hipótese 4:

Hipótese 4 - Habitualmente as certificações ISO permitem a segregação de funções.

(H0₄): A existência de certificações ISO é independente da segregação de funções.

(H1₄): A existência de certificações ISO é dependente da segregação de funções.

O programa de Acreditação do CHKS é baseado no facto de que uma boa qualidade no cuidado do paciente depende da monitorização regular e forte dos sistemas e processos de uma organização. De acordo com o Kings Fund (2011), a monitorização da performance é essencial para a melhoria das organizações de saúde. Os auditores têm a responsabilidade de rever a efectividade dos processos de gestão de risco. As auditorias deverão avaliar a fiabilidade e robustez dos processos de controlo interno da organização. Neste sentido, definimos a seguinte hipótese 5.

Hipótese 5 - Usualmente a acreditação pelo CHKS está relacionada com as Auditorias Internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos.

(H0₅): A existência de acreditação pelo CHKS e as Auditorias Internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos não estão relacionados.

(H1₅): A existência de acreditação pelo CHKS e as Auditorias Internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos estão relacionadas.

De acordo com Donahue, K. e Vanostenberg, P (2000), o programa de acreditação da JCI leva em consideração as realidades sociais, políticas e económicas dos países. A JCI oferece às organizações um framework para o sistema de gestão e operacional (liderança, informação de gestão, gestão de instalações, etc.), focando os seus standards na capacidade interna das organizações para criar e sustentar sistemas e processos. Assim, surge a nossa hipótese 6:

Hipótese 6 - Normalmente a acreditação pelo JCI está relacionada com a elaboração de Manuais de Procedimentos.

(H0₆): Não existe relação entre a presença de acreditação pelo JCI e para além da existência de Regulamento Interno de Compras, elaboração de Manuais de Procedimentos.

(H1₆): Existe relação entre a presença de acreditação pelo JCI e para além da existência de Regulamento Interno de Compras, elaboração de Manuais de Procedimentos.

De seguida apresentamos o **Modelo de Análise** para refletir como se articulam as questões de investigação e as hipóteses de investigação.

Tabela 3 – Modelo de Análise das Questões de Investigação e Hipóteses de Investigação

Questões	Hipóteses	Acreditação/ certificação	Controlo Interno
Q1	H1 e H6	JCI	C1-Instrumentos para fazer projeções com base em histórico de aquisições; C6-Elaboração manuais de procedimentos.
Q2	H3 e H4	ISSO	C3-Conflitos de interesses; C4-Segregação de funções;
Q3	H2	IQIP	C2.Procedimento para adoção de ajuste direto;
Q3	H5	CHKS	C5-Auditorias internas periódicas

Tabela 3 – Modelo de Análise das Questões de Investigação e Hipóteses de Investigação

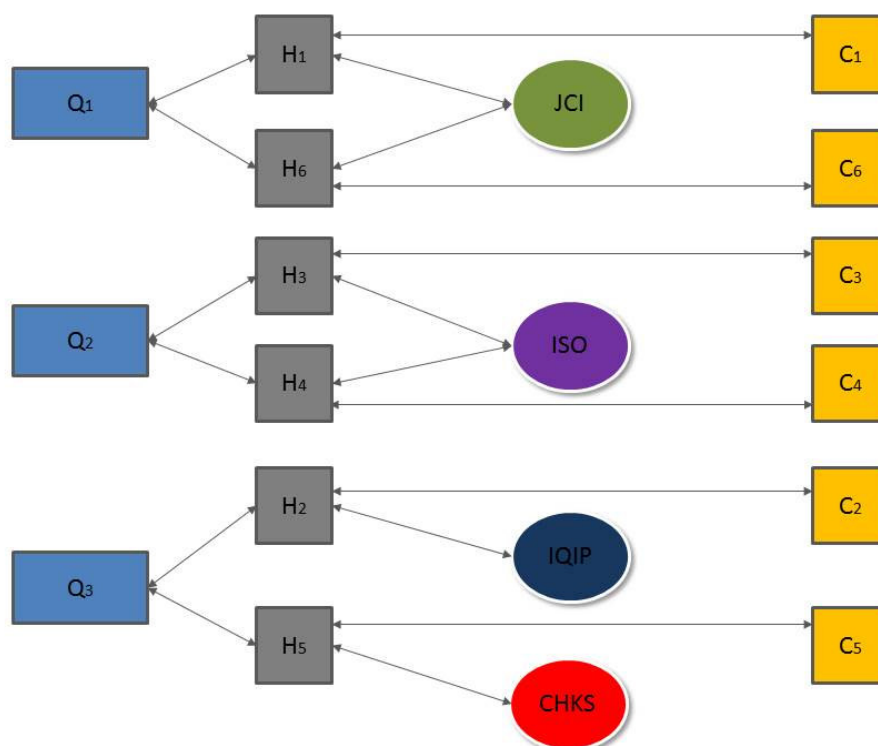


Figura – 4 - Modelo de Análise das Questões de Investigação e das Hipóteses de Investigação

Através da observação ao Modelo de Análise das Questões e Hipóteses de Investigação, apresentado na Figura 4, identificamos que a Questão 1 e as Hipóteses 1 e 6 estão articuladas com os Controlos Internos 1 e 6, e com a acreditação pela JCI. A Questão 2 e as Hipóteses 3 e 4 estão articuladas com os Controlos Internos 3 e 4, e com a certificação ISO. A Questão 3 e a Hipótese 2 estão articuladas com o Controlo Interno 2 e com o projecto IQIP. Por último, a Questão 3 e a Hipótese 5 estão articuladas com o Controlo Interno 5 e com a acreditação pelo CHKS.

2.1.3. Recolha de dados.

De acordo com Quivy & Campenhoudt (2008), a recolha de informação pode ser efetuada através duma observação direta ou indireta. Observação direta é *“aquela em que o próprio investigador procede diretamente à recolha das informações, sem se dirigir aos sujeitos interessados”*. A observação indireta é aquela em que *“o investigador se dirige ao sujeito para obter a informação procurada”*. Por conseguinte, perante o objeto deste estudo, escolhemos seguir pela observação indireta.

Os dados utilizados foram recolhidos do “Plano de Gestão de Riscos e Infrações Conexas” de cada unidade de saúde, numa das áreas de maior risco de corrupção e infrações conexas, a contratação pública.

Identificamos o programa de certificação/acreditação da qualidade a que cada unidade de saúde tenha sido ou esteja submetido e procuramos encontrar a relação existente com o seu grau de controlo interno.

Os dados utilizados respeitantes às unidades de saúde foram recolhidos no site oficial de cada uma das unidades consideradas.

A recolha da informação foi efetuada durante os meses de Abril, Maio e Junho de 2013. Foram estabelecidos contactos telefónicos com algumas das unidades hospitalares para alguns esclarecimentos.

No tratamento de dados e análise quantitativa do estudo, utilizou-se o programa Microsoft Excel e o *Statistical Package for the Social Science*, versão 20.0. O objetivo da utilização da estatística inferencial é a análise e interpretação de amostras, de modo a inferir conclusões acerca da população (de onde se extraiu a amostra).

2.1.4. População e amostra.

A população em estudo são os hospitais públicos que procederam à elaboração e entrega do “Plano de Gestão de Riscos e Infrações Conexas” ao CPC. Na lista identificativa das entidades que, até Janeiro de 2013, fizeram chegar ao CPC os respetivos Planos de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas, ao abrigo da Recomendação n.º 1 / 2009, de 1 de Julho, do CPC, o número total de unidades hospitalares foram 36.

O estudo destas hipóteses de investigação incidiu sobre uma amostra de 30 unidades hospitalares públicas portuguesas que elaboraram e entregaram o “Plano de Gestão de Riscos e Infrações Conexas” ao CPC.

2.1.5 – Análise dos dados.

Tal como referido anteriormente, a população em estudo foram 36 unidades hospitalares que procederam à elaboração e ao envio dos seus “Plano de Gestão de Riscos e Infrações Conexas” à CPC.

Destas, foram analisadas 30 unidades hospitalares que constituem a nossa amostra visto que 6 delas não conseguimos aceder aos PGRIC. (Tabela 4).

Tabela 4 – Listagem das Unidades de Saúde da Amostra em Estudo

Unidade de Saúde		
Norte:	Centro:	Sul:
ULS Matosinhos	CH Tondela/Viseu	CHP Lisboa
ULS Nordeste	Hospital Visconde de Selreu	IPO Lisboa
CH S. João	Hospital Francisco Zagalo	Hospital Espírito Santo
CH Trás dos Montes e Alto Douro	IPO Coimbra	Hospital Dr. Fernando Fonseca
IPO Porto	CHP Coimbra	CH Oeste Norte
Hospital Santa Maria Maior	Hospital Figueira da Foz	CH Lisboa Central
Hospital Magalhães Lemos	ULS Castelo Branco	CH Barlavento Algarvio
CH Médio Ave	CH Torres Vedras	CH Barreiro/Montijo
CH Póvoa Varzim/Vila Conde	Hospital Cantanhede	Hospital Garcia da Orta
CH Vila Nova de Gaia/Espinho		Hospital de Santarém
CH Alto Ave		

Tabela 4 – Listagem das Unidades de Saúde da Amostra em Estudo

A distribuição geográfica das unidades hospitalares ficou dividida por 11 unidades da zona norte, 9 unidades da zona centro e 10 unidades da zona sul de Portugal.

Tipo Certificação / Acreditação

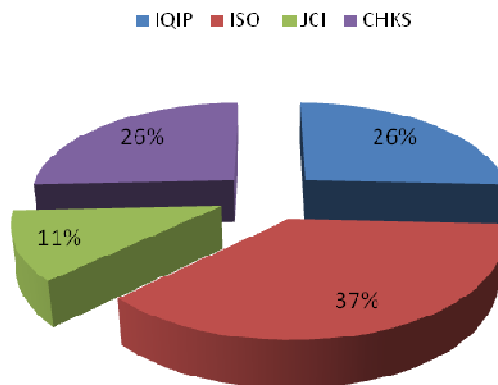


Gráfico 1 – Tipo Certificação/Acreditação

Pela análise ao Gráfico 1, podemos observar que 37% das unidades de saúde têm certificações ISO, sendo o tipo de certificação mais presente na amostra. Verificou-se que 26% das unidades de saúde em estudo são acreditadas ou participaram em programas pelo CHKS e na mesma percentagem participaram no projeto IQIP. Apenas 11% das unidades são acreditadas ou participaram em programas pelo JCI.

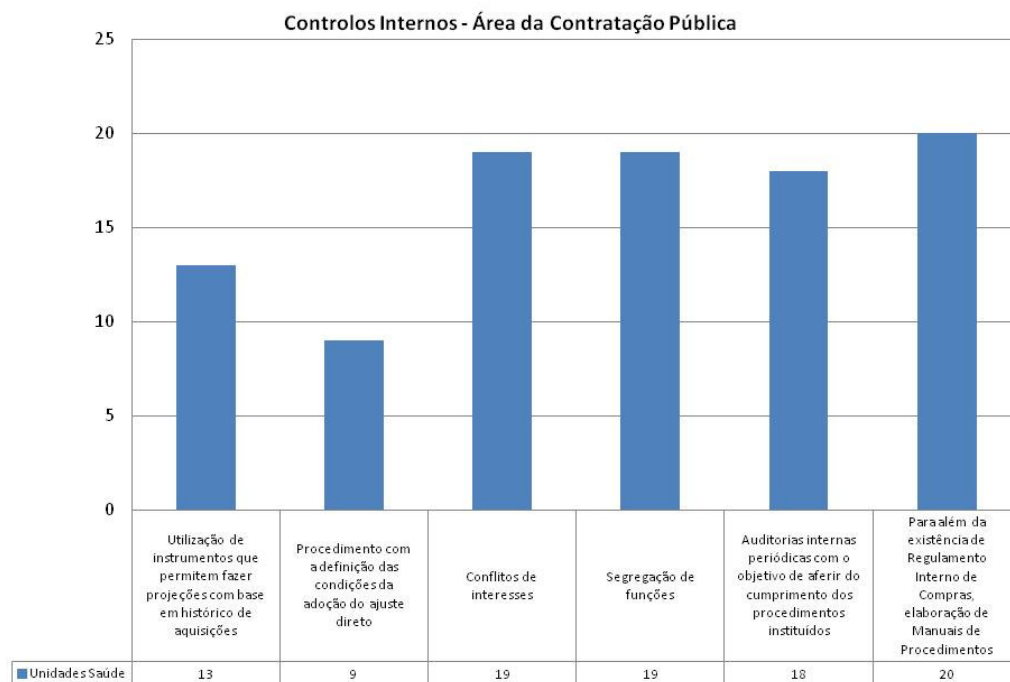


Gráfico 2 – Controlos Internos – Área da Contratação Pública

No que concerne aos controlos internos na área da contratação pública do presente estudo, analisando o Gráfico 2, podemos observar que em 20 das unidades de saúde para além da existência de Regulamento Interno de Compras, também elaboram Manuais de Procedimentos. Os controlos relacionados com conflitos de interesses e segregação de funções estão presentes em 19 unidades de saúde, 18 delas efetuam Auditorias Internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos. A utilização de instrumentos que permitem fazer projeções com base em histórico de aquisições anteriores está presente em 13 das unidades de saúde e em apenas 9 existem procedimentos com a definição das condições da adoção do ajuste direto.

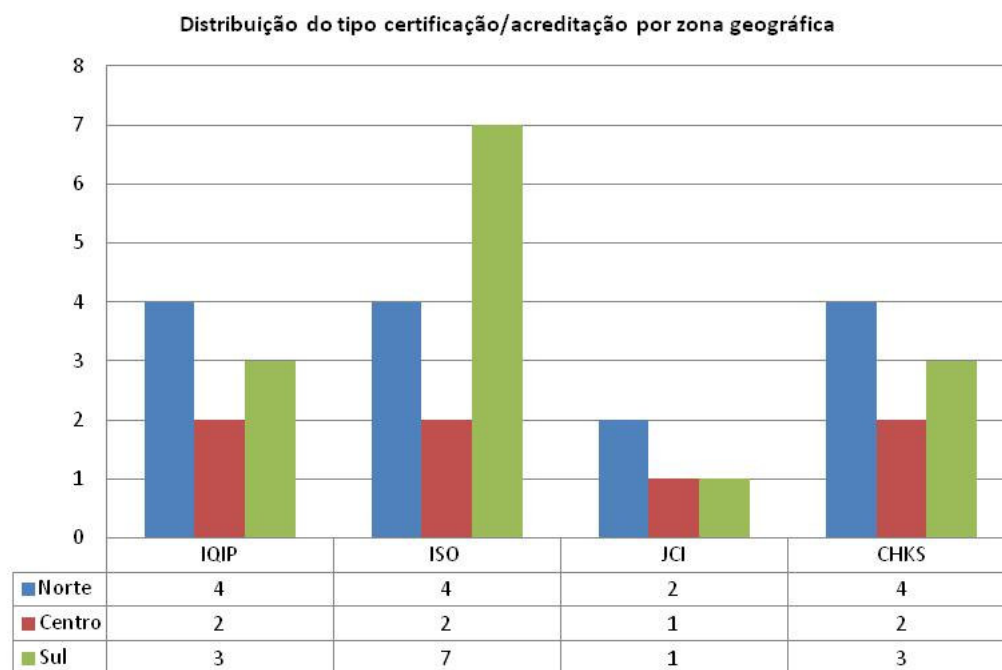


Gráfico 3 – Distribuição do tipo de certificação/acreditação por zona geográfica

Relativamente à distribuição do tipo de certificação/acreditação por zona geográfica, pela análise ao Gráfico 3, verificou-se que na zona sul existe um total de 7 certificações ISO, representando o maior valor observado, sendo que a zona norte apresenta 4 unidades com certificações ISO e a zona centro 2 unidades. Das unidades de saúde da zona norte, 4 têm acreditação pelo CHKS e no mesmo número participaram no projeto IQIP. Apenas 2 unidades na zona norte têm acreditação pela JCI. Com o projeto IQIP observaram-se 2 unidades de saúde na zona centro e 3 na zona sul. Com a acreditação pelo CHKS observaram-se 2 unidades de saúde na zona centro e 3 na zona sul e com a acreditação pela JCI observaram-se apenas 1 unidade de saúde na zona centro e outra na zona sul.

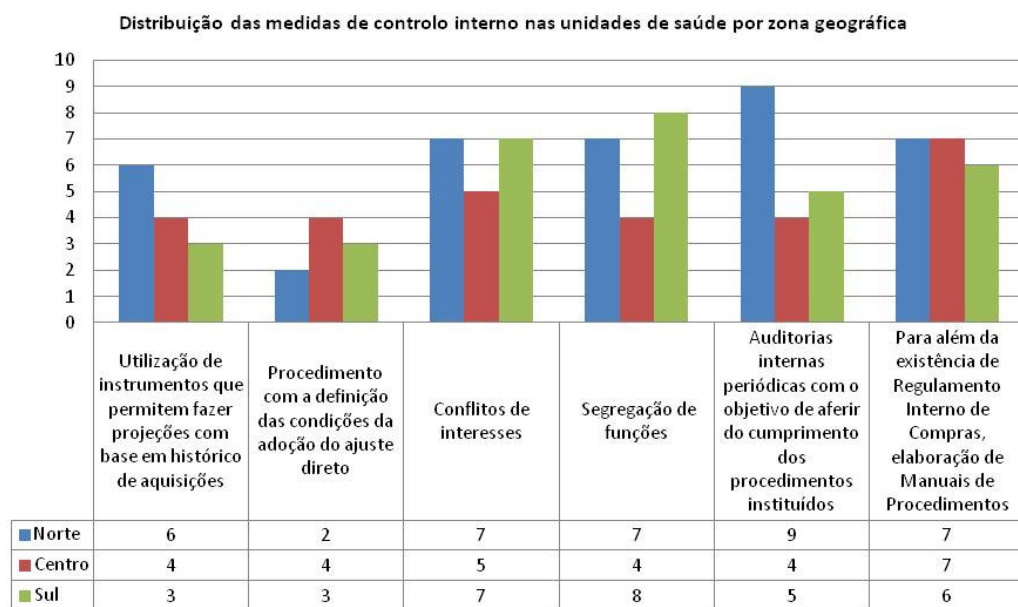


Gráfico 4 – Distribuição das medidas de controlo interno nas unidades de saúde por zona geográfica

No Gráfico 4, apresentamos a distribuição das medidas de controlo interno nas unidades de saúde por zona geográfica.

A utilização de instrumentos que permitem fazer projeções com base em histórico de aquisições anteriores observou-se em 6 unidades de saúde na zona norte, 4 na zona centro e 3 na zona sul do país.

A existência de Procedimento com a definição das condições da adoção do ajuste direto verificou-se em 2 unidades de saúde na zona norte, 4 na zona centro e 3 na zona sul do país.

A existência de Conflitos de interesses observou-se em 7 unidades de saúde na zona norte, 5 na zona centro e 7 na zona sul do país.

A existência de Segregação de funções verificou-se em 7 unidades de saúde na zona norte, 4 na zona centro e 8 na zona sul do país.

A existência de Auditorias internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos observou-se em 9 unidades de saúde na zona norte, 4 na zona centro e 5 na zona sul do país.

Para além da existência de Regulamento Interno de Compras, a elaboração de Manuais de Procedimentos verificou-se em 7 unidades de saúde na zona norte, 7 na zona centro e 6 na zona sul do país.

Capítulo III – Análise dos Resultados

Neste capítulo, discutem-se os dados apresentados, com uma análise crítica fundamentada.

3.1 – Estatística Inferencial.

O teste não paramétrico de independência do Qui-quadrado aplica-se quando se visa testar se duas variáveis qualitativas nominais, na população, são independentes. Como as nossas variáveis são nominais dicotômicas e como se pretende estudar a associação, ou dependência, entre duas variáveis, optou-se por utilizar este teste.

Em rigor, o teste do Qui-Quadrado só pode ser aplicado quando se verificam todas as condições seguintes:

- $N > 20$;
- todas as frequências esperadas sejam superiores a 1;
- pelo menos 80 % das frequências esperadas sejam superiores ou iguais a 5.

As hipóteses de investigação foram testadas com uma probabilidade de 95%, de onde resulta um nível de significância de 5% ($\alpha = 0,05$). Desta forma, é possível afirmar com uma “segurança” de 95%, caso se verificasse a validade da hipótese em estudo, a experiência de uma relação causal entre as variáveis. Assim, pelos critérios de decisão para os testes de hipóteses, rejeita-se a hipótese nula H_0 se o valor de p for inferior ou igual a 0,05, e não se rejeita se for superior a esse valor.

Hipótese 1 - Normalmente a acreditação pelo JCI utiliza instrumentos que permitem fazer projecções com base no histórico de aquisições.

(H_{01}): Não existe relação entre a existência de acreditação pelo JCI e a utilização de instrumentos que permitem fazer projecções com base em histórico de aquisições anteriores.

(H_{11}): Existe relação entre a existência de acreditação pelo JCI e a utilização de instrumentos que permitem fazer projecções com base em histórico de aquisições anteriores.

Ao testar esta hipótese concluímos que o teste de independência do Qui-quadrado não poderia ser usado com rigor, uma vez que nem todas as condições de aproximação da distribuição do teste à distribuição do Qui-quadrado não se verificavam. Assim, uma outra alternativa consistia em recorrer a técnicas de simulação de Monte Carlo ou ao cálculo do p -value exato com o teste de Fisher. Como as tabelas de contingência são 2x2, optou-se pelo teste de Fisher, por ser o mais indicado.

Através da análise à tabela 5 podemos verificar que 100% (n=4) das unidades de saúde que utilizam instrumentos que permitem fazer projeções com base em histórico de aquisições anteriores têm a acreditação pela JCI.

Verifica-se que 43,3% (n=13) das unidades de saúde utilizam instrumentos que permitem fazer projeções com base em histórico de aquisições anteriores.

Tabela 5 – Tabela de contingência referente às variáveis existência do JCI e Utilização de instrumentos que permitem fazer projeções com base em histórico de aquisições.

Crosstab				
		Utilização de instrumentos que permitem fazer projeções com base em histórico de aquisições.		Total
		Não	Sim	
JCI	Count	17	9	26
	Não Expected Count	14,7	11,3	26,0
	% within JCI	65,4%	34,6%	100,0%
	Count	0	4	4
	Sim Expected Count	2,3	1,7	4,0
	% within JCI	0,0%	100,0%	100,0%
Total	Count	17	13	30
	Expected Count	17,0	13,0	30,0
	% within JCI	56,7%	43,3%	100,0%

Tabela 6 – Teste de Fisher para a Hipótese 1

Chi-Square Tests					
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	6,036 ^a	1	,014		
Continuity Correction ^b	3,666	1	,056		
Likelihood Ratio	7,512	1	,006		
Fisher's Exact Test				,026	,026
N of Valid Cases	30				

a. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,73.

b. Computed only for a 2x2 table

Na tabela 6 apresenta-se a análise das variáveis *existência de acreditação pela JCI e Utilização de instrumentos que permitem fazer projeções com base em histórico de aquisições anteriores*, para o teste de Fisher. Os resultados apresentados nesta tabela, indicaram um p-valor igual a 0,026, perante o qual devemos rejeitar a hipótese nula para o nível de significância de 0,05, isto é, existe relação entre a existência de acreditação pelo JCI e a utilização de instrumentos que permitem fazer projeções com base em histórico de aquisições anteriores.

Hipótese 2 - Usualmente a participação no projeto IQIP está relacionada com a existência de procedimento com a definição das condições da adoção do ajuste direto.

(H0₂): A participação no projeto IQIP é independente da existência de procedimento com a definição das condições da adoção do ajuste direto.

(H1₂): A participação no projeto IQIP não é independente da existência de procedimento com a definição das condições da adoção do ajuste direto.

Na tabela 7 podemos verificar que 100% (n=9) das unidades de saúde que não têm procedimentos com a definição das condições da adoção do ajuste direto, têm o IQIP - Projeto internacional de recolha voluntária e partilha de informação sobre qualidade para efeitos de *benchmarking*.

Verifica-se que 42,9% (n=9) das unidades de saúde utilizam procedimentos com a definição das condições da adoção do ajuste direto.

Tabela 7 – Tabela de contingência referente às variáveis participação no projeto IQIP *
Procedimento com a definição das condições da adoção do ajuste direto.

Crosstab					
			Procedimento com a definição das condições da adoção do ajuste direto.		Total
			Não	Sim	
IQIP		Count	12	9	21
	não	Expected Count	14,7	6,3	21,0
		% within IQIP	57,1%	42,9%	100,0%
		Count	9	0	9
	sim	Expected Count	6,3	2,7	9,0
		% within IQIP	100,0%	0,0%	100,0%
Total		Count	21	9	30
		Expected Count	21,0	9,0	30,0
		% within IQIP	70,0%	30,0%	100,0%

Tabela 8 – Teste de Fisher para a Hipótese 2

Chi-Square Tests					
	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	5,510 ^a	1	,019		
Continuity Correction ^b	3,658	1	,056		
Likelihood Ratio	7,970	1	,005		
Fisher's Exact Test				,029	,021
N of Valid Cases	30				

a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,70.

b. Computed only for a 2x2 table

Na tabela 8 apresenta-se a análise das variáveis *existência do IQIP e o Procedimento com a definição das condições da adoção do ajuste direto*, para o teste de Fisher.

Os resultados apresentados nesta tabela, indicaram um p-valor igual a 0,029, perante o qual devemos rejeitar a hipótese nula para o nível de significância de 0,05, isto é, a participação no projeto IQIP não é independente da existência de procedimento com a definição das condições da adoção do ajuste direto.

Hipótese 3 - Normalmente as certificações ISO estão relacionadas com os conflitos de interesses.

(H0₃): A existência de certificações ISO e os conflitos de interesses não estão relacionados.

(H1₃): A existência de certificações ISO e os conflitos de interesses estão relacionados.

Na tabela 9 podemos verificar que das unidades de saúde que têm certificações da qualidade ISO, 76,9% (n=10) apresentam medidas de controlo interno sobre os conflitos de interesses. Verifica-se que 63,3% (n=19) das unidades de saúde utilizam medidas de controlo interno sobre os conflitos de interesses.

Tabela 9 – Tabela de contingência referente às variáveis existência do ISO * Conflitos de Interesses

Crosstab

			Conflitos de Interesses		Total
			não	Sim	
ISO	não	Count	8	9	17
		Expected Count	6,2	10,8	17,0
		% within ISSO	47,1%	52,9%	100,0%
	sim	Count	3	10	13
		Expected Count	4,8	8,2	13,0
		% within ISSO	23,1%	76,9%	100,0%
Total	Count		11	19	30
	Expected Count		11,0	19,0	30,0
	% within ISSO		36,7%	63,3%	100,0%

Tabela 10 – Teste de Fisher para a Hipótese 3

Chi-Square Tests

	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	1,824 ^a	1	,177		
Continuity Correction ^b	,938	1	,333		
Likelihood Ratio	1,876	1	,171		
Fisher's Exact Test				,259	,167
N of Valid Cases	30				

a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 4,77.

b. Computed only for a 2x2 table

A tabela 10 apresenta o output do SPSS para o teste de Fisher. De acordo com a nota a.) no output as condições para aplicação do teste do Qui-quadrado não estão verificadas já que existem mais de 20% (25%) das células com frequência esperada inferior a 5.

Sendo o p-valor a considerar é 0,259, perante o qual não devemos rejeitar a hipótese nula para o nível de significância de 0,05, isto é, a existência de certificações ISO e os conflitos de interesses não estão relacionados.

Hipótese 4 - Habitualmente as certificações ISO permitem a segregação de funções.

(H0₄): A existência de certificações ISO é independente da segregação de funções.

(H1₄): A existência de certificações ISO é dependente da segregação de funções.

Através da análise à tabela 11 podemos verificar que 84,6% (n=11) das unidades de saúde que efetuam a segregação de funções, utilizam a certificação da qualidade ISO..

Verifica-se que 63,3% (n=19) das unidades de saúde efetuam a segregação de funções.

Tabela 11 – Tabela de contingência referente às variáveis existência do ISO * Segregação de funções

Crosstab

		Segregação de funções		Total
		não	sim	
ISO	Count	9	8	17
	não Expected Count	6,2	10,8	17,0
	% within ISO	52,9%	47,1%	100,0%
	Count	2	11	13
	sim Expected Count	4,8	8,2	13,0
	% within ISO	15,4%	84,6%	100,0%
Total	Count	11	19	30
	Expected Count	11,0	19,0	30,0
	% within ISO	36,7%	63,3%	100,0%

Tabela 12 – Teste de Fisher para a Hipótese 4

Chi-Square Tests

	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	4,474 ^a	1	,034		
Continuity Correction ^b	3,003	1	,083		
Likelihood Ratio	4,759	1	,029		
Fisher's Exact Test				,057	,040
N of Valid Cases	30				

a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 4,77.

b. Computed only for a 2x2 table

Na tabela 12 apresenta-se a análise das variáveis *existência do ISO * Segregação de funções*, para o teste o teste de Fisher. De acordo com a nota a.) no output as condições para aplicação do teste do Qui-quadrado não estão verificadas já que existem mais de 20% (25%) das células com frequência esperada inferior a 5. Os resultados apresentados nesta tabela, indicaram um p-valor igual a 0,057, perante o qual não devemos rejeitar a hipótese nula para o nível de significância de 0,05, isto é, a existência de certificações ISO é independente da segregação de funções.

Hipótese 5 - Usualmente a acreditação pelo CHKS está relacionada com as Auditorias internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos.

(H0₅): A existência de acreditação pelo CHKS e as Auditorias internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos não estão relacionados.

(H1₅): A existência de acreditação pelo CHKS e as Auditorias internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos estão relacionadas.

Na tabela 13 podemos verificar que 77,8% (n=7) das unidades de saúde que efetuam Auditorias Internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos, utilizam a acreditação pelo CHKS.

Verifica-se que 60,0% (n=18) das unidades de saúde efetuam Auditorias Internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos.

Tabela 13 – Tabela de contingência referente às variáveis existência de acreditação pelo CHKS * Auditorias internas periódicas.

Crosstab				
		Auditorias internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos.		Total
		não	Sim	
CHKS	Count	10	11	21
	não Expected Count	8,4	12,6	21,0
	% within CHKS	47,6%	52,4%	100,0%
	Count	2	7	9
	sim Expected Count	3,6	5,4	9,0
	% within CHKS	22,2%	77,8%	100,0%
Total	Count	12	18	30
	Expected Count	12,0	18,0	30,0
	% within CHKS	40,0%	60,0%	100,0%

Tabela 14 – Teste de Fisher para a Hipótese 5

Chi-Square Tests					
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	1,693 ^a	1	,193		
Continuity Correction ^b	,800	1	,371		
Likelihood Ratio	1,781	1	,182		
Fisher's Exact Test				,249	,187
N of Valid Cases	30				

a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 3,60.

b. Computed only for a 2x2 table

Na tabela 14 apresenta-se a análise das variáveis *existência de acreditação pelo CHKS * Auditorias internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos*, para o teste de Fisher. De acordo com a nota a.) no output as condições para aplicação do teste do Qui-quadrado não estão verificadas já que existem mais de 20% (25%) das células com frequência esperada inferior a 5.

Os resultados apresentados nesta tabela, indicaram um p-valor igual a 0,249, perante o qual não devemos rejeitar a hipótese nula para o nível de significância de 0,05, isto é, a existência de acreditação pelo CHKS e as Auditorias internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos não estão relacionados.

Hipótese 6 - Normalmente a acreditação pelo JCI está relacionada com a elaboração de Manuais de Procedimentos.

(H0₆): Não existe relação entre a presença de acreditação pelo JCI e para além da existência de Regulamento Interno de Compras, elaboração de Manuais de Procedimentos.

(H1₆): Existe relação entre a presença de acreditação pelo JCI e para além da existência de Regulamento Interno de Compras, elaboração de Manuais de Procedimentos.

Através da análise à tabela 15 podemos verificar que 50% (n=2) das unidades de saúde que para além da existência de Regulamento Interno de Compras, elaboram Manuais de Procedimentos, utilizam a acreditação pela JCI.

Verifica-se que 66,7% (n=20) das unidades de saúde efetuam elaboram Manuais de Procedimentos na área da Contratação Pública.

Tabela 15 – Tabela de contingência referente às variáveis presença de acreditação pelo JCI * Para além da existência de Regulamento Interno de Compras, elaboração de Manuais de Procedimentos.

			Crosstab		
			Para além da existência de Regulamento Interno de Compras, elaboração de Manuais de Procedimentos.		Total
			não	Sim	
JCI	não	Count	8	18	26
		Expected Count	8,7	17,3	26,0
		% within JCI	30,8%	69,2%	100,0%
	sim	Count	2	2	4
		Expected Count	1,3	2,7	4,0
		% within JCI	50,0%	50,0%	100,0%
Total	Count		10	20	30
	Expected Count		10,0	20,0	30,0
	% within JCI		33,3%	66,7%	100,0%

Tabela 16 – Teste de Fisher para a Hipótese 6

Chi-Square Tests					
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,577 ^a	1	,448		
Continuity Correction ^b	,036	1	,849		
Likelihood Ratio	,549	1	,459		
Fisher's Exact Test				,584	,407
N of Valid Cases	30				

a. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,33.

b. Computed only for a 2x2 table

Na tabela 16 apresenta-se a análise das variáveis *presença de acreditação pelo JCI * Para além da existência de Regulamento Interno de Compras, elaboração de Manuais de Procedimentos*, para o teste de Fisher.

De acordo com a nota a.) no output as condições para aplicação do teste do Qui-quadrado não estão verificadas já que existem mais de 20% (50%) das células com frequência esperada inferior a 5.

Os resultados apresentados nesta tabela, indicaram um p-valor igual a 0,584, perante o qual não devemos rejeitar a hipótese nula para o nível de significância de 0,05, isto é, não existe relação entre a presença de acreditação pelo JCI e para além da existência de Regulamento Interno de Compras, elaboram Manuais de Procedimentos.

Capítulo IV – Conclusão

Neste estudo pretendemos refletir sobre a relação entre a acreditação das unidades hospitalares públicas portuguesas e o seu controlo interno na área da contratação pública.

Numa primeira fase procedemos a uma adequada revisão da literatura, onde foram abordados conceitos relativos à temática em questão, nomeadamente, certificação da qualidade, acreditação, controlo interno e gestão de riscos.

Numa segunda fase, procedemos à apresentação da metodologia utilizada ao longo da pesquisa, e à exposição do caso empírico.

Como instrumento de recolha de dados optamos pela recolha da informação constantes nos “Plano de Gestão de Riscos e Infrações Conexas” de 30 unidades hospitalares públicas, numa das áreas de maior risco de corrupção e infrações conexas, a contratação pública. Identificamos o tipo de programa de certificação/acreditação da qualidade que cada unidade de saúde esteve ou está envolvida e procuramos encontrar a relação existente com o seu grau de controlo interno.

A população em estudo são os 36 são as unidades hospitalares públicas que procederam à elaboração e entrega do. “Plano de Gestão de Riscos e Infrações Conexas” ao CPC, até Janeiro de 2013.

No estudo empírico, recolhemos informação de uma amostra da população de 83,3%, que nos permitiu concluir sobre diversos aspectos.

Foram analisados os dados de 11 unidades hospitalares da zona norte, 9 unidades da zona centro e 10 unidades da zona sul de Portugal.

Observamos que ao nível do tipo de certificação da qualidade/acreditação, 37% das unidades de saúde apresentaram certificações ISO, 26% das unidades de saúde em estudo participaram em programas de acreditação pelo CHKS e participaram no projeto IQUIP e apenas 11% das unidades participaram em programas de acreditação pela JCI.

No que concerne aos controlos internos na área da contratação pública do presente estudo, verificamos que em 20 das unidades de saúde para além da existência de Regulamento Interno de Compras, também possuem Manuais de Procedimentos; os controlos relacionados com conflitos de interesses e segregação de funções estão presentes em 19 unidades de saúde, 18 delas efetuam Auditorias internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos; a utilização de instrumentos que permitem fazer projeções com base em histórico de aquisições anteriores está presente em 13 das unidades de saúde e em apenas 9 existem procedimentos com a definição das condições da adoção do ajuste direto.

Na posse dos dados recolhidos, procedemos ao respetivo tratamento informático, com recurso aos programas *Microsoft Office Excel*, e o *Statistical Package for the Social Science*, versão 20.0. de modo a facilitar a sua leitura, análise e interpretação.

Ao longo da análise e interpretação dos dados, procuramos estabelecer a comparação entre a parte teórica e a parte empírica da investigação, com o intuito de observar se as estas preconizavam as mesmas ideias e os mesmos resultados. Foi possível constatar que tal se verificou em algumas das situações.

Os processos de acreditação podem trazer benefícios às organizações que a eles se submetem devido ao facto de as levar e aos seus profissionais a observar a estrutura e os processos utilizados, como forma de tentar obter os melhores resultados possíveis. Este processo pode, dessa forma, traduzir-se na implementação de melhorias, em termos físicos ou organizacionais.

A avaliação do impacto da acreditação revelou enormes benefícios nas áreas organizacionais, de segurança e definição da missão hospitalar, melhorando os processos de comunicação, e as práticas clínicas. A acreditação é um processo de melhoria contínua ou de gestão da qualidade total, tratando-se de uma abordagem indispensável que leva a benefícios, pois abrange todos os intervenientes e todas as áreas das organizações de saúde.

Este estudo vai de encontro às prioridades estratégicas da presente Estratégia Nacional para a Qualidade na Saúde, nomeadamente, no que diz respeito à qualidade clínica e organizacional, e da qualificação e acreditação nacional de unidades de saúde, neste caso os hospitais.

Uma Administração Pública moderna e eficiente baseia-se numa melhoria contínua dos serviços prestados à comunidade. O SCI ocupa um papel central na avaliação do desempenho das organizações e na proteção do interesse público.

A importância do controlo interno ganhou enorme relevo em 1998 com a instituição do SCI da Administração Financeira do Estado, que visava estruturar o sistema nacional de controlo interno da administração financeira do Estado e definir um modelo articulado, integrado e coerente de controlo.

No seguimento do Plano Oficial Contabilidade Público, e da instituição do SCI da Administração Financeira do Estado, surgiram diversos planos de contabilidade sectoriais, entre os quais, o POCS, que contemplava a adoção obrigatória de um SCI nos Hospitais, constituído por uma vertente administrativa e por outra contabilística, visando, essencialmente, assegurar a fiabilidade da informação contabilística e a salvaguarda dos ativos.

Os PGRIC surgiram da Recomendação aprovada em 1 de Julho de 2009, pelo CPC. O CPC elaborou um Relatório Síntese cuja principal conclusão é a de que “as áreas de contratação

pública e de concessão de benefícios públicos contêm elevados riscos de corrupção que importa prevenir através de planos adequados de prevenção”.

O trabalho empírico deste estudo usou um modelo de avaliação traduzindo a relação da acreditação/certificação da qualidade das unidades hospitalares públicas com o seu nível de controlo interno na área da contratação pública. Deste modelo de análise (página 57, figura 4) apenas se confirmou duas hipóteses como se pode ver:

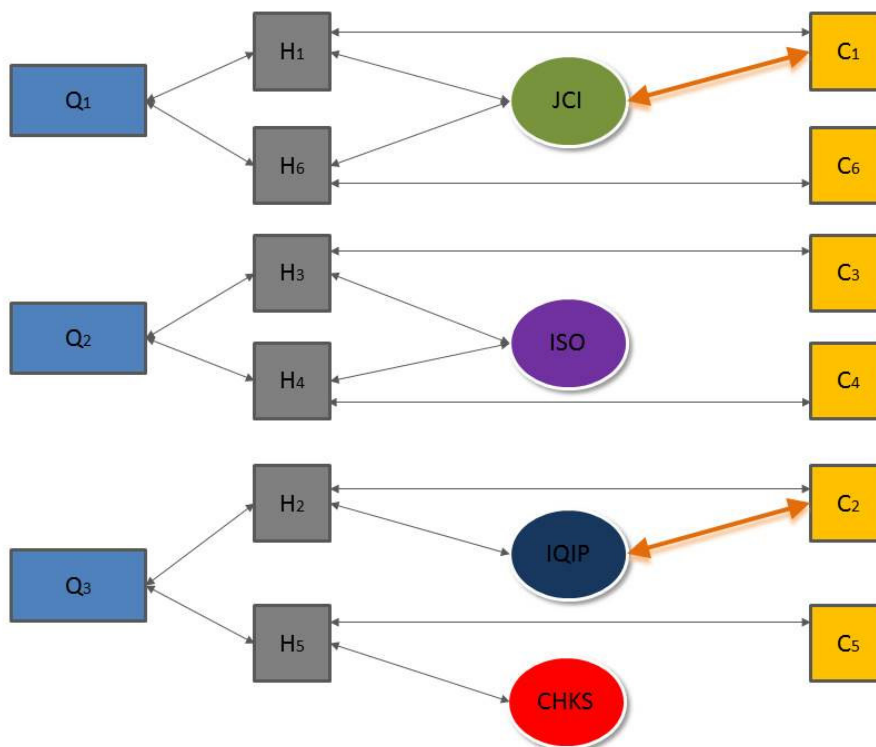


Figura 5 - Modelo de Análise à Relação entre as Questões e Hipóteses de Investigação

Os resultados obtidos confirmam a Hipótese 1, ou seja, existe relação entre a existência de acreditação pelo JCI e a utilização de instrumentos que permitem fazer projeções com base em histórico de aquisições e a Hipótese 2 que a participação no projeto IQIP não é independente da existência de procedimento com a definição das condições da adoção do ajuste direto. Podemos desta forma dar resposta à Questão de Investigação numero 1 e 3, onde os processos de acreditação pela JCI utilizam indicadores de performance e podem trazer benefícios às organizações pela criação de valor ao focar os seus standards na capacidade interna das organizações para criar e sustentar sistemas e processos, e que as organizações públicas adotam padrões e procedimentos de controlo interno suportados em metodologias de referencia e que pretendem aumentar a transparência, minimiar o risco e aumentar a qualidade da informação produzida, conforme apresentado na Figura 5.

Estes resultados vão de encontro ao estudo Schyve, P. (2000), onde a acreditação pela JCI ajuda as organizações na criação de valor e utiliza indicadores de performance no processo de acreditação. Também confirmam os estudos de vários autores referindo que existem benefícios para as organizações, com a certificação da qualidade. Buttle (1996), Poksinska (2007), Staines (2000).

Em sentido contrário, as outras Hipóteses não se verificam, isto é, a existência de certificações ISO e os conflitos de interesses não estão relacionados; a existência de certificações ISO é independente da segregação de funções; a existência de acreditação pelo CHKS e as Auditorias internas periódicas com o objetivo de aferir do cumprimento dos procedimentos instituídos não estão relacionados; e, a existência de acreditação pelo JCI e o Regulamento Interno de Compras, na elaboração de Manuais de Procedimentos também não estão relacionados.

Com estes resultados não conseguimos dar resposta à Questão de Investigação número 2, onde a implementação de um standard ISO nas organizações, de acordo com as normas e regulamentos legais, deve considerar aspectos relacionados com a gestão operacional, comunicação e imparcialidade.

Por este motivo não foram confirmados os estudos de Dougherty R. e Dalarymple A. (2004), Dey M. (2007) e Donahue, K. e Vanostenberg, P (2000).

As unidades de saúde públicas, nas suas áreas de contratação pública e de conceção de benefícios públicos estão expostas a elevados riscos de corrupção que importa prevenir através de planos adequados de prevenção.

Os resultados obtidos no presente estudo são representativos do Universo escolhido e da amostra selecionada. Tratando-se de hospitais, será expectável uma preocupação significativa com esta área. São organizações que pelas suas características e dimensão têm de recorrer a profissionais especializados, conhecedores da matéria e conscientes da importância do Sistema de Controlo Interno adequado para o sucesso da organização. A PWC desenvolveu em 2007, para a Administração Central dos Sistemas de Saúde, o Manual de Auditoria Interna para os hospitais públicos, tratando-se de uma ferramenta de trabalho crucial para os Auditores Internos dos hospitais. A ação da função de Auditoria Interna poderá ser articulada com a função de melhoria contínua da qualidade do Hospital com vista à orientação para as melhores práticas e ao contributo para as tarefas relacionadas com os programas de Certificação a que o Hospital se candidate.

Em suma, a acreditação/certificação da qualidade dos hospitais e o controlo interno são mecanismos de inegável importância para a boa gestão de uma organização, cujo

acompanhamento terá de ser inevitavelmente realizado por alguém tecnicamente preparado, o auditor, por forma a otimizar os recursos existentes.

Ao Departamento da Qualidade na Saúde cabe a coordenação do Programa Nacional de Acreditação em Saúde, decorrente e totalmente baseado na Estratégia Nacional para a Qualidade na Saúde (ENQS). A acreditação de unidades de saúde reveste-se, de acordo com as determinações da ENQS, de carácter voluntário. O Programa Nacional de Acreditação em Saúde, modelo ACSA, programa nacional e oficial do Ministério da Saúde, focaliza-se e dá primazia à acreditação da gestão clínica, verdadeiro sistema de acreditação da competência clínica e da competência das unidades de gestão clínica para prestarem cuidados de qualidade, seguros, baseados nas boas práticas clínicas emanadas da Direcção-Geral da Saúde e validadas pela comunidade científica nacional com base na melhor evidência científica. Privilegia a gestão dos processos assistências integrados, a gestão por processos e a gestão dos processos de suporte, bem como a gestão do conhecimento e a acreditação de competências.

Atentando que os objetivos do Ministério da Saúde passam pela maximização da eficiência interna das instituições hospitalares bem como assegurar a responsabilização da gestão, ou seja, que as organizações promovam a eficiência interna, maximizando os resultados obtidos com os recursos utilizados, de forma a contribuírem para a sustentabilidade económica do sistema de saúde e a satisfação das necessidades de cuidados de saúde das populações, acreditamos que a acreditação e a certificação da qualidade das unidades de saúde e o seu nível de controlo interno poderão contribuir na persecução destes objetivos.

As limitações do estudo foram as seguintes: alguns dos hospitais incluídos na amostra foram agregados em centros hospitalares, alterando a sua denominação; os planos de Gestão de Riscos e Infrações Conexas poderão não contemplar todas as medidas de controlo interno existentes nas unidades de saúde, relativas à contratação pública; e a verificação da existência de Controlo Interno não foi efetuada junto das unidades de saúde tendo sido apenas utilizado a informação existente nos PGRIC das mesmas.

Salienta-se que no decorrer deste trabalho surgiram algumas **pistas de investigação futuras**, entre elas, o desenvolvimento de um estudo mais amplo em termos da dimensão da população alvo (hospitais privados), e a investigação de outras áreas de risco como por exemplo Recursos Humanos e Gestão Financeira ou a aplicação do modelo noutros setores da Administração Pública.

Referências Bibliográficas

- AICPA (2007). Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit (Source: SAS No. 55; SAS No. 78; SAS No. 94).
- Alves, A. (2011). Responsabilidade e Governação na Moderna Gestão Hospitalar. Tese Doutorado. Universidade de Aveiro.
- Barbosa, D. O., W. R. Pugliese, et al. (1999). Novas Metodologias. IBCB.
- Bittar, O. (1999). Gestão de processos e certificação para qualidade em saúde. *Revista Associação Médica Brasileira*, 45, nº4, 357-63.
- Blumenthal, D. (1996). Quality of Care – What is it? – Part one of six. *The New England Journal of Medicine*, 335, nº12, 891-894.
- Boto, P.; Costa, C. & Lopes, S. (2008). Acreditação, *benchmarking* e mortalidade. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 7, 103-116.
- Brown, M. & Stephen R. (2009). *Total Quality Management- The time has come for metallurgical plants*. E.U.A.: Marriott International, Inc., 1-3.
- Buttle, F. (1996). *ISO 9000: Markting motivations and benefits*. UK: Manchester Business School.
- Carapeto, C. & Fonseca, F. (2006). *Administração Pública-Modernização, Qualidade e Inovação*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Chiavenato, I. (2004), *Administração nos Novos tempos*. Elsevier, Rio de Janeiro.
- Coelho, I., Sarrico, C. & Rosa, M. (2008). Avaliação de escolas em Portugal: que futuro?". *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 7, nº 2, 56-67.
- Connie, M. (2009). *The Certified Quality Engineer Handbook* (3rd edition). Milwaukee: American Society for Quality.
- Cordeiro, J. (2004). Reflexões sobre a Gestão da Qualidade Total: fim de mais um modismo ou incorporação do conceito por meio de novas ferramentas de gestão? *Revista FAE*. 7, nº131-33.
- COSO. (1992). Internal Control – Integrated Framework, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO. (2004). Enterprise Risk Management – Integrated Framework. Executive Summary, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Costa, C. & Lopes, S. (2005). *Avaliação do Desempenho dos Hospitais*, S.A. Lisboa: Escola Nacional de Saúde Pública. 1-20.

Costa, C. (2006). Ajustamento pelo risco: da conceptualização à operacionalização. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 5, 7-38.

Costa, C., Santana, R. Lopes & S., Barriga, N. (2008). A importância do apuramento de custos por doente: metodologias de estimação aplicadas ao internamento hospitalar português. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 7, 131-146.

CMVM. (2010). Código de Governo das Sociedades da CMVM, Lisboa; Portugal: 2010.

Cupello, S. (2006). Uma Contribuição para a Avaliação do Sistema de Controlos Internos em uma Instituição Financeira com Foco em Operações de Tesouraria. Rio de Janeiro: Faculdade de Economia e Finanças EBMEC

Dougherty R. & Dalarymple A. (2004). New standard addresses conflicts of interest in management system certification. *ISO Management Systems*. 9-12.

Depexe M. & Paladini, E. (2007). Dificuldades relacionadas à implementação e certificação de sistemas de gestão da qualidade em empresas construtoras. *Revista Gestão Industrial*. 3, 14-15.

D'innocenzo, M. (2006). *Indicadores, auditorias, certificações: Ferramentas de qualidade para Gestão em Saúde*. São Paulo: Martinari.

Dixon, Jennifer. (2005). Regulating Health Care. King's Fund Foundation, pp 1-48, London.

Donabedian, A. (2003). *An Introduction to Quality Assurance in Health Care*. New York, USA: Oxford University Press.

Donahue, K. e Vanostenberg, P. (2000). Joint Commission International accreditation: relationship to four models of evaluation. *International Journal for Quality in Health Care*. 12, 3, 243-246.

FEE. (2003). Discussion Paper on the Financial Reporting and Auditing Aspects of Corporate Governance; Bruxelas, Bélgica.

FEE. (2005). Risk Management and Internal Control in the EU – Discussion Paper; Bruxelas, Bélgica

FEE. (2009). Discussion Paper for Auditor's Role Regarding Providing Assurance on Corporate Governance Statements; Bruxelas, Bélgica.

Foster, D. & Jonker, J. (2003). Third generation quality management: the role of stakeholders in integrating business into society, *Managerial Auditing Journal*, 18, nº. 4: 323-328.

França, M. (2002) Do Protocolo IQS/HFHQS ao Programa Nacional de Acreditação de Hospitais. *Qualidade e saúde*, Edição especial.

Gariso, M. M. S. S. R. (2007). *Qualidade nos serviços públicos. A gestão da qualidade de um serviço público na perspectiva dos seus funcionários*. Dissertação de mestrado em Gestão Pública, Aveiro, Universidade de Aveiro.

Garvin, A. (2002). *Gerenciando a qualidade: a visão estratégica e competitiva*. Rio de Janeiro, Qualitymark.

Gil, A. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. Consultado em 12 de Dezembro de 2013, de <http://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9cnicas-de-pesquisa-social.pdf>.

Gomes, D. J. (2011). *Certificações de qualidade nos centros hospitalares portugueses: Determinantes e consequências da sua adopção*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais, Lisboa, Universidade Técnica de Lisboa.

Iezzoni, L. (1997). *Risk Adjustment for measuring healthcare outcomes*. (2nd edition). Chicago: Health Administration Press.

IFAC (2001). *Governance in Public Sector: a governing body perspective*. New York, International Federation of Accountants.

IFAC. (2005) *Internal Controls – A Review of Current Developments – Information Paper*; New York, International Federation of Accountants.

IFAC. (2006). *Internal Controls – A review of Current Developments*; New York, International Federation of Accountants.

IFAC.(2009) *ISA 265 - Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged With Governance and Management*.

International Organization for Standardization. (2005) *ISO/IEC 27001*,

INTOSAI. (1998). *Código de Ética e Normas de Auditoria*; Estocolmo; Suécia; Comissão de Normas de Auditoria.

INTOSAI. *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*; INTOSAI Internal Control Standards Subcommittee, Bruxelas, Bélgica.

INTOSAI (2007). *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público*. Tribunal de Contas do Estado da Bahia – Brasil

- Kluk, M. (2005). Indicadores de qualidade para assistência hospitalar, *Revista Brasileira de Enfermagem*, 3, 539-44.
- Lee, M. & Yom, Y. (2006). A comparative study of patients and nurses perceptions of the quality of nursing services, satisfaction and intent to revisit the hospital: A questionnaire survey. *International Journal of Nursing Studies*, Elsevier Ltd., 1-11.
- Legido-Quigley, H., Mckee, M., Nolte, E. & Glinos, I. (2008). Assuring the Quality of Health Care in the European Union: a case for action. *WHO on behalf of the European Observatory on Health Systems and Policies*.
- Letta, J. (2006). *Should the different Standards of Quality of Care Exist for Rural and Urban Settings and what Factors Contribute to these Differences?*. Dissertação de mestrado. E.U.A., *Wichita State University*.
- Lewis, R.; Alvarez- Rosete, A.; Mays, N. (2006). How to Regulate Health Care in England. King's Fund.
- Lo, V. & Humphreys, P. (2000). Project management benchmarks for SME's implementing ISO 9000. *Benchmarking: an international journal*, 17, 240-252.
- Loffler, E. (2001). Defining and Measuring Quality in Public Administration. *Teaching and Research Review*, 5, 1-15.
- Lutfyya, M., Bhat, D., Gandhi, S., Nguyen, C., Hoper, V. & Lipsky, M., (2006). A comparison of quality of care indicators in urban acute care hospitals and rural critical access hospitals in the United States. *International Journal for Quality in Health Care*, 19, paper 3, 141-149.
- Maia, M. S., M. R. Silva, et al. (2005). Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. *Revista Universo Contábil, Blumenau*, 1, 54-70
- Mcglynn, E. (1997). Six Challenges in Measuring the Quality of Health Care. *Health Affairs*, 16, 3, 7-21.
- Montagu, D. (2003). Accreditation and other External Quality Assessment Systems for Healthcare – Review of experience and lessons learned. London: Health Systems Resource Centre.
- OROC. (2000). Directriz de Revisão/Auditoria 410 - Controlo Interno.
- OROC. (2009). A Adopção das Normas Internacionais de Auditoria da IFAC, Lisboa, Portugal: Revisores e Auditores.

- Payne, Susan M. (1987). Identifying and Managing Inappropriate Hospital Utilization. *Health services research*, 6, 709-769.
- Piligrimienė, Z. Buciunienė, I. (2008). Different Perspectives on Health care Quality: Is the Consensus Possible?. *Engineering Economics*, 1, nº 56: Kauno Technologijos Universitetas: 104-111.
- Pereira, J. (1992). *Economia da Saúde. Glossário de Termos e Conceitos*. Lisboa: Associação Portuguesa de Economia da Saúde.
- Pereira, L. (2003). Qualidade: Ferramenta fundamental da nova estratégia para a saúde. *Qualidade em saúde*. 7, 3-8.
- Pinto, L. (2009). *Gestão da qualidade nas empresas de construção - A certificação ISO 9001 no distrito de Braga*. Dissertação de Mestrado, Vila Real, Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro.
- Pisco, L. & Biscaia, J. (2001). Qualidade de cuidados de saúde primários. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 2, 43-51.
- Poksinska, B. (2007). *ISO 9000 is not an economic disease*. PhD Thesis, Quality Technology&Management, Suécia, *Lund University*.
- Pomey, M., Pierre, A., François, P., Bertrand, D. (2004) Accreditation: a tool for organizational change in hospitals?. *International Journal of Health Care Quality Assurance*, 17, nº 3, 113-124.
- Quality Measurement Advisory Service (1997). *Quality Measurement Tools: Assessing Hospital Performance*. Washington: QMAS.
- Quivy, Raymond & Campenhoudt, Luc Van (2008). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (5.ª edição). Lisboa: Gradiva.
- Rayner P. & Porter L. (1991). BS5750/ISSO 9000- the experience of small and medium-sized firms. *International Journal of Quality & Reability Management*, 8, nº 6, 17-25.
- Rocha, D., Barroso, F., Guerreiro, M., Gomes, M., Carpinteiro, M., Silveira, S. & Antunes, S. (2007). *Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais - 3ª Edição*. Lisboa: IGIF – Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde.
- Rocha, J. (2006). *Gestão da qualidade: aplicação aos Serviços Públicos*. Lisboa: Escolar Editora.
- Rosa, M. & Amaral, A. (2007). A Self-Assessment of Higher Education Institutions from the Perspective of the EFQM Excellence Model", In D.F. Westerheijden, B. Stensaker and M. J.

Rosa (Eds.), *Quality Assurance in Higher Education: Trends in Regulation, Translation and Transformation*. Dordrecht: Springer: 181-207.

Sabarnes- Oxley Act; (2002); United States of America.

Sampaio, G. (2011). *Perceções sobre Qualidade na Saúde: Efeitos da Acreditação*. Dissertação de Mestrado, Departamento de Ciências Sociais, Políticas e do Território, Aveiro, Universidade de Aveiro.

Schyve, P. (2000). The evolution of external quality evaluation: observations from the Joit Commission on Accreditation of Healthcare Organizations. *International Journal for Quality in Health Care*. 12, 3, 255-258.

Siddiqui, N. & Khandaker, S. (2007). Comparison of services of Public, Private and Foreign Hospitals from the Perspective of Bangladeshi Patients. *International Centre for diarrhoeal disease research*, 25, 2, 221-230.

Silva, P. (2004). ISO 9001:2000 e Kings Fund – uma análise comparativa. *Qualidade em Saúde*, 9, 33-35.

Sousa, C. (2011). O Controlo Interno no contexto das novas tecnologias de informação. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Economia e Gestão, Lisboa, Universidade Técnica de Lisboa.

Sousa, P. (2006). Patient Safety: A Necessidade de uma Estratégia Nacional. *Qualidade e Saúde, Ata Médica Portuguesa*; 19, 309-318.

Sousa, P., Pinto, F., Costa, C. & UVA, A. (2008). Avaliação da qualidade em saúde: a importância do ajustamento pelo risco na análise de resultados na doença coronária. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 7, 57-65.

Staines, A. (2000). Benefits of an ISO 9001 certification – the case of a Swiss regional hospital. *International Journal of Health Care Quality Assurance*, 13, nº 1; 27.

Taner, T. & Antony, J. (2006). Comparing public and private hospital care service quality in Turkey. *Leadership in Health Services*, 19, nº 2, 2 - 7.

Thielscher, C. (2010). How to Find the Right Approach to Quality Measurement: Determinants of Quality and its Measurement in Healthcare, *World Medical & Health Policy*, 2: nº 1, Article 21, 2-6.

Tribunal de Contas. (1999). *Manual de Auditoria e Procedimentos – Volume 1*. Lisboa.

Tribunal de Contas (2011). *Auditoria ao Sistema Remuneratório dos Gestores Hospitalares e aos Princípios e Boas Práticas de Governação dos Hospitais EPE*. Relatório n.º 17/2011 – 2ª Secção. Processo n.º 20 /2010 – AUDIT. Lisboa.

Tribunal de Contas (2012). *Auditoria aos serviços de cirurgia cardiotorácica das unidades hospitalares do Serviço Nacional de Saúde* Relatório n.º 26/2012 – 2ª Secção. Processo n.º 29 /2011 – AUDIT. Lisboa.

Veillard, J., Champagne, F., Klazinga, N., Kazandjian, V., Arah, O. & Guisset, L. (2005). A Performance Assessment framework for Hospitals: The WHO regional Office for Europe PATH Project. *International Journal for Quality in Health Care*, 17, 6, 487–496.

Legislação consultada:

Constituição da República Portuguesa 1/05, de 12 de Agosto. Diário da República n.º 155/05 – I Série. Assembleia da República. Lisboa.

Decreto-Lei nº 234/2008 de 2 de dezembro. Diário da República n.º 233/08 – I Série. Ministério da Saúde. Lisboa.

Decreto-Lei nº 166-A/99 de 13 de maio. Diário da República n.º 111/99 – I Série. Presidência do Conselho de Ministros. Lisboa.

Decreto-lei nº 300/2007 de 23 de Agosto. Diário da República n.º 162/07 – I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Decreto-lei n.º 558/99 de 17 de Dezembro. Diário da República n.º 292/99 – I Série. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho. Diário da República n.º 292/99 – I Série. Ministério das Finanças. Lisboa.

Despacho nº 69/2009 de 31 de agosto. Diário da República n.º 08/09 – I Série. Ministério da Saúde. Lisboa.

Despacho nº 14223/2009 de 24 de junho. Diário da República n.º 120/09 – II Série. Ministério da Saúde. Lisboa.

Lei n.º 54/2008, de 4 de Setembro. Diário da República n.º 171/08 – I Série. Assembleia da República. Lisboa.

Portaria nº 288/1999 de 27 de abril. Diário da República n.º 111/99 – I Série. Presidência do Conselho de Ministros e Ministro das Finanças e da Saúde. Lisboa.

Portaria nº 155/2009 de 10 de fevereiro. Diário da República n.º 28/09 – I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública e da Saúde. Lisboa.

Resolução do Conselho de Ministros nº 49 /2007 de 28 de Março. Diário da República n.º 62/07 – I Série. Presidência do Conselho de Ministros. Lisboa.

WEB:

DQS - DEPARTAMENTO DA QUALIDADE na SAÚDE (2011) “*Qualidade em saúde: Acreditação*” Disponível em: <http://www.dgs.pt/ms/8/default.aspx?pl=&id=5521&acess=0>, Consultado em 15/11/2012.

ERS - ENTIDADE REGULADORA DA SAÚDE (2011) “*Missão*” [on-line]. Disponível em <http://www.ers.pt/>, Consultado em 14/12/2012.

Gomes, P. (2004). A evolução do conceito de qualidade: dos bens manufacturados aos serviços de informação. Disponível em: http://www.apbad.pt/Edicoes_ListaCadernos.htm. Consultado em 21/11/2012

Dey M. (2007). Information Security Management - A Practical Approach. Institute of Electrical and Electronics Engineers, Disponível em: http://ieeexplore.ieee.org/xpl/login.jsp?tp=&arnumber=4401528&url=http%3A%2F%2Fieeexplore.ieee.org%2Fxppls%2Fabs_all.jsp%3Farnumber%3D4401528. Consultado em 15/05/13.

IIA (2004). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing - Standard n.º 300 <http://www.theiia.org/> Consultado em 15/05/13.

IIA (2010). Glossary. Consult. Junho 2010, disponível em <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/?i=8317> Consultado em 15/05/13.

INTOSAI (2004). Declaração de Lima, Secção 4, N.º3. IXth Congress of the International Organisation of Supreme Audit Institutions . Lima, Peru. Disponível em: http://www.intosai.org/en/portal/documents/intosai/general/lima_declaration/index.php?article_pos=2. Consultado em 15/05/13.

INTOSAI (2004a). Guidelines for Internal Control Standards for the public sector. Disponível em: http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1g_uicspubsece.pdf. Consultado em 10/06/2013.

IPAC - INSTITUTO PORTUGUÊS DE ACREDITAÇÃO. Disponível em <http://www.ipac.pt/ipac/funcao.asp>, Consultado em 16/04/2013.

Kings Fund (2011). Good Governance for Clinical Commissioning Groups. An introductory guide. Disponível em: http://www.kingsfund.org.uk/sites/files/kf/Good-governance-for-Clinical-Commissioning-Groups-Introductory-Guide-December2011_1.pdf. Consultado em 15/09/2013.

Portal da Saúde - Estratégia Nacional para a Qualidade em Saúde. Disponível em: <http://www.portaldasaude.pt/portal/conteudos/a+saude+em+portugal/noticias/arquivo/2009/6/qu+alidade+saude.htm> : Consultado em 15/04/2013.

WHO (2003). Quality and accreditation in health care services; A global review. Geneve, [online]. Disponível em: www.isquaresearch.com/. Consultado em 15/04/2013.